

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO SÓCIO-ECONÔMICO
CURSO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS**

LETÍCIA MEURER KRÜGER

**ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

FLORIANÓPOLIS

2009

LETÍCIA MEURER KRÜGER

**ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Universidade Federal de Santa Catarina como um
dos pré-requisitos para a obtenção do grau de
bacharel em Ciências Contábeis

Orientador: Professor José Alonso Borba, Dr.

FLORIANÓPOLIS

2009

LETÍCIA MEURER KRÜGER

**ANÁLISE DA CONFORMIDADE DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS DAS
FUNDAÇÕES PRIVADAS DE SAÚDE DO ESTADO DE SANTA CATARINA**

Esta monografia foi apresentada como trabalho de conclusão do curso de Ciências Contábeis da Universidade Federal de Santa Catarina, obtendo a nota final _____ atribuída pela banca examinadora constituída pelo professor orientador e membros abaixo mencionados.

Florianópolis, SC, 03 de dezembro de 2009.

Professora Valdirene Gasparetto, Dra.
Coordenadora de Monografias do Departamento de Ciências Contábeis

Professores que compuseram a banca examinadora:

Professor José Alonso Borba, Dr.
Orientador

Professor Vladimir Arthur Fey, Msc.
Membro

Douglas da Silveira, Msc.
Membro

Dedico esta monografia a minha mãe Rute (eternamente na memória e no coração) pelo amor que me proporcionou enquanto estive ao meu lado, e ao meu pai Walfredo, pelo amor que tem me dedicado, por acreditar sempre em mim e me apoiar nas minhas decisões, meu verdadeiro herói.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente agradeço a Deus, por ter me concebido o dom da vida e por poder desfrutá-la.

A minha família, meus pais Walfredo e Rute (eternamente na memória e no coração), por terem sempre me dedicado atenção, carinho e amor. Por terem me educado e me transformado na pessoa que sou hoje.

Agradeço aos meus irmãos, Guilherme e Larissa, pelas brincadeiras, por sempre estarem ao meu lado, mesmo quando eu estava distante por causa das aulas.

A Elaine, que me emprestou o computador inúmeras vezes, quando o meu apresentava problemas e por ter concedido a minha princesinha Larissa, que tanto me traz alegria.

Ao meu namorado Fernando, meu amor, por todo o amor e carinho que me dedicou durante esta jornada. Pela paciência, compreensão e apoio quando eu mais necessitava. Agradeço muito por teres entrado na minha vida.

A todos os meus parentes e amigos que sempre estiveram comigo, me apoiando em todos os momentos da minha vida.

Ao professor Alonso, que aceitou seguir esta caminhada ao meu lado, me orientando para que este trabalho pudesse ser realizado, e por todas as contribuições e ensinamentos recebidos.

Aos professores da Universidade Federal de Santa Catarina, por todo o conhecimento transmitido, o qual foi de fundamental importância para minha formação acadêmica.

Aos meus colegas de turma, pelo companheirismo, pela amizade, e por terem feito a faculdade se tornar um momento de estudo e de alegrias. A qual me proporcionou grandes amigos que levarei para o resto de minha vida.

Ao meu chefe de estágio Douglas da Silveira, que contribuiu desde o primeiro momento na escolha do tema deste trabalho, sempre transmitindo seu conhecimento e ajudando a esclarecer dúvidas que foram surgindo.

Agradeço aos demais colegas de trabalho, que de uma forma ou de outra me fizeram perceber aspectos que deveriam ser acrescidos ao trabalho.

Ao Ministério Público de Santa Catarina, que me concedeu todas as informações e dados necessários para a realização deste estudo.

“A maior parte das coisas importantes no mundo foram realizadas por pessoas que continuaram tentando quando parecia não haver esperança de modo algum” (Dale Carnegie)

RESUMO

KRÜGER, Letícia Meurer. **Análise da conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina.** 2009. 92 f. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis. Universidade Federal de Santa Catarina, 2009.

O objetivo deste trabalho é analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa. Com relação aos objetivos, esta pesquisa é classificada como exploratória, pois o tema em análise é pouco explorado. Quanto à abordagem do problema, possui aspectos qualitativos, porém possui predominância quantitativa. O procedimento técnico utilizado foi a pesquisa bibliográfica, pois através de material já elaborado, buscou-se conhecimento sobre o âmbito do assunto em estudo e sobre as normas contábeis referentes as entidades sem fins lucrativos. A coleta de dados foi realizada através de coleta documental, sendo os dados coletados através do software “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP), programa utilizado pelas fundações para prestarem contas ao Ministério Público. Foram analisadas 13 (treze) fundações, das quais verificou-se a conformidade de cinco demonstrações contábeis, quais sejam: Balanço Patrimonial, Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos, Demonstração do Superávit ou Déficit e Nota Explicativa. Através da aplicação de um check list chegou-se ao percentual de evidenciação de cada demonstração, apresentando os seguintes resultados: Balanço Patrimonial 71%; Demonstração das Mutações do Patrimônio Social 88%; Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos 77%; Demonstração do Superávit ou Déficit 55% e Nota Explicativa 39%. Com relação ao percentual de evidenciação, percebe-se o baixo nível de conformidade apresentado pelas fundações na elaboração da Demonstração do Superávit ou Déficit e da Nota Explicativa. O que demonstra que as fundações não estão observando as Normas Brasileiras de Contabilidade quando de suas escriturações. Verifica-se que apesar da baixa evidenciação nestas duas demonstrações, as demais apresentaram evidenciação superior a 70%.

Palavras-chave: Terceiro Setor, Fundações, Transparência, Evidenciação.

LISTA DE QUADROS

Quadro 1 – Comparativo entre Fundação e Associação.....	29
Quadro 2 – Benefícios tributários para entidades do Terceiro Setor.....	33
Quadro 3 – Nomenclatura SICAP x Nomenclatura NBC	47

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Espécies de Fundações.....	31
---------------------------------------	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Pessoal ocupado assalariado em 31.12 pertencentes às Fundações Privadas no Brasil.....	18
Tabela 2 – Salários e outras remunerações (1000 R\$) pertencentes às Fundações Privadas no Brasil.....	19
Tabela 3 – Área das Fundações Privadas de SC registradas pelo MP Estadual.....	48
Tabela 4 – Localização das fundações de saúde ativas registradas pelo MPSC	50
Tabela 5 – Demonstrações Contábeis apresentadas pelas fundações.....	51
Tabela 6 – Balanço Patrimonial	53
Tabela 7 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	56
Tabela 8 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	62
Tabela 9 – Demonstração do Superávit ou Déficit.....	68
Tabela 10 – Notas Explicativas	74
Tabela 11 – Demonstrações contábeis analisadas	79

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Balanço Patrimonial: itens 3 e 7 - percentual de itens evidenciados.....	54
Gráfico 2 – Balanço Patrimonial: itens 4 e 5 - percentual de itens evidenciados.....	55
Gráfico 3 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 8- itens analisados x itens evidenciados.....	57
Gráfico 4 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 9 - itens analisados x itens evidenciados.....	58
Gráfico 5 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 10 - itens analisados x itens evidenciados.....	59
Gráfico 6 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: percentual de todos os itens evidenciados	60
Gráfico 7– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: total de itens analisados x total de itens evidenciados.....	61
Gráfico 8 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: item 11 - itens analisados x itens evidenciados.....	63
Gráfico 9 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: item 12 - itens analisados x itens evidenciados.....	64
Gráfico 10 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: percentual de itens evidenciados	65
Gráfico 11 – Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: total de itens analisados x total de itens evidenciados.....	66
Gráfico 12 – Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 16 e 17- itens analisados x itens evidenciados.....	69
Gráfico 13 – Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 21 e 22- itens analisados x itens evidenciados.....	70
Gráfico 14 – Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 18 e 19- itens analisados x itens evidenciados.....	72
Gráfico 15 – Notas Explicativas: item 23 - itens analisados x itens evidenciados.....	74
Gráfico 16 – Notas Explicativa: item 24 - itens analisados x itens evidenciados	75
Gráfico 17 – Notas Explicativas: item 25 - itens analisados x itens evidenciados.....	76
Gráfico 18 – Notas Explicativas: percentual de itens evidenciados.....	77
Gráfico 19 – Notas Explicativas: total de itens analisados x total de itens evidenciados	78
Gráfico 20 – Demonstrações contábeis analisadas.....	81

LISTA DE SIGLAS

CF	Constituição da República Federativa do Brasil
CFC	Conselho Federal de Contabilidade
NBC	Norma Brasileira de Contabilidade
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
SICAP	Sistema de Cadastro de Prestações de Contas
MPSC	Ministério Público de Santa Catarina
ONGS	Organizações Não Governamentais
CCL	Capital Circulante Líquido
SATS	Setor de Auditoria em Fundações e Demais Entidades do Terceiro Setor
DOAR	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
DFC	Demonstração do Fluxo de Caixa
SUS	Sistema Único de Saúde
ESFL	Entidades sem Fins Lucrativos
CCF	Centro de Apoio Operacional da Cidadania e das Fundações
CAT	Coordenadoria de Assessoramento Técnico
CIP	Centro de Apoio Operacional de Informações e Pesquisas

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	13
1.1	TEMA E PROBLEMA	15
1.2	OBJETIVOS	16
1.2.1	Objetivo geral	17
1.2.2	Objetivos específicos	17
1.3	JUSTIFICATIVA	17
1.4	LIMITAÇÃO DA PESQUISA	20
1.5	ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO	21
2	REFERENCIAL TEÓRICO	22
2.1	TERCEIRO SETOR	22
2.1.1	Conceito do terceiro setor	22
2.1.2	Forma jurídica das entidades abrangidas pelo terceiro setor	25
2.2	FUNDAÇÕES	26
2.2.1	Conceito de fundações	27
2.2.2	Diferenciação entre fundações e associações	28
2.2.3	Fundações privadas	30
2.2.4	Isenções e imunidades	32
2.2.5	Fundações privadas de saúde	34
2.3	EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL	37
2.3.1	Normas Brasileiras de Contabilidade referentes ao terceiro setor	37
2.3.2	SICAP e fiscalização das prestações de contas	38
2.3.3	Transparência e <i>accountability</i>	40
2.3.4	Trabalhos Similares	42
3	METODOLOGIA	44
4	ANÁLISE DOS RESULTADOS	50
4.1	CARACTERÍSTICAS DAS FUNDAÇÕES ANALISADAS	50
4.2	BALANÇO PATRIMONIAL	52
4.3	DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL	56
4.4	DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS	62
4.5	DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT	67
4.6	NOTAS EXPLICATIVAS	73
4.7	ANÁLISE GERAL DO RESULTADO	79
5	CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES	82
	REFERÊNCIAS	85
	ANEXO 1	89
	ANEXO 2	90
	APÊNDICE A	92

1 INTRODUÇÃO

Com a promulgação em 1988 da Constituição da República Federativa do Brasil (CF), ficou assegurado aos brasileiros os direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça.

O Estado, através da arrecadação de tributos das pessoas jurídicas e físicas ocupantes de seu território, tem por objetivo prestar bens e serviços de forma gratuita para toda a população. Porém, não mais consegue fazer esta prestação de bens e serviços de forma regular, onde atenda toda a população de maneira satisfatória, gerando assim insatisfação da sociedade.

Tal fato conforme Pasquatti (2003) ocorre, pois o Estado vê-se impossibilitado de prestar tais bens e serviços, “seja por uma restrição orçamentária, seja por uma incapacidade ou incompetência administrativa”.

O Estado é conhecido no Brasil como Primeiro Setor (Nunes, 2006; Peyon, 2004, Tachizawa, 2007), o qual tem por objetivo administrar os bens públicos e atender as necessidades sociais da população, buscando o bem estar geral.

O Mercado (Nunes, 2006; Peyon, 2004) é reconhecido como Segundo Setor, o qual é representado por organizações privadas com finalidade lucrativa, que visam dispor bens e serviços para seus clientes através de transação monetária, ou seja, para obter determinado bem ou serviço a pessoa deve estar disposta a pagar por ele.

Como o Estado não atende todas as necessidades sociais da população, e o Mercado não está disposto a investir em determinado bem ou serviço, surgiu através de esforços da sociedade para prestar estes bens e serviços, um novo setor, o denominado Terceiro Setor.

O Terceiro Setor surgiu então do interesse de um conjunto de pessoas com a finalidade de produzir bens e serviços em determinado segmento que o Estado não estava suprimindo por diferentes fins. Na busca de uma melhoria social, as pessoas começaram a se reunir, formando posteriormente o que hoje é denominado de fundações e associações, que são entidades privadas sem fins lucrativos, que visam atender a sociedade como um todo ou um grupo específico dela. Estas entidades atuam em diferentes áreas, como serviço social, saúde, educação, meio ambiente, entre outros.

O objeto da Contabilidade é o patrimônio de uma entidade, o qual é composto por bens, direitos e obrigações. Sendo a fundação instituída através da destinação de um patrimônio para determinado fim, a contabilidade deve estar presente.

A contabilização correta do patrimônio da entidade do Terceiro Setor é um grande auxílio para a entidade possuir controle das mudanças ocorridas em seu patrimônio e tomar decisões seguras, gerando assim maior transparência dos atos praticados.

Com transparência, a fundação transmite credibilidade perante a sociedade, fator que pode influenciar na arrecadação de recursos de terceiros, uma vez que muitas pessoas não possuem o hábito de doar recursos, tanto financeiros quanto patrimoniais, por não conhecerem a real destinação dada ao dinheiro ou bem em doação.

As entidades constituídas no âmbito do Terceiro Setor recebem doações, benefícios, imunidades, isenções, dentre outros privilégios do Estado e da população em geral, seja por pessoas físicas ou jurídicas. Pelo fato destas entidades, assim como entidades com finalidade lucrativa, efetuarem transações em seu patrimônio, sendo o patrimônio objeto da contabilidade, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) entendeu necessário elaborar normas para que elas contabilizassem e demonstrassem de forma transparente as transações ocorridas e seus resultados. Tais normas são de grande importância, visto que contribuem para estabelecer a elaboração das demonstrações contábeis de maneira igualitária para todas as entidades, evitando que as mesmas registrem suas transações e apresente-as da forma que considerarem melhor.

Estas normas elaboradas pelo CFC fazem parte das Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), e têm por objetivo estabelecer condutas sobre normas e procedimentos que devem ser analisados quando da escrituração contábil. São elaboradas tanto para entidades lucrativas, como para entidades sem finalidade de lucro. Algumas normas são comuns para estas diferentes entidades, como por exemplo, a “NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis”, que estabelece a forma de apresentação; o conteúdo das notas explicativas; e as republicações. Devido às entidades sem finalidade de lucro distinguirem-se das entidades lucrativas, sobre diversos aspectos, foram elaboradas normas específicas para este setor.

Neste trabalho buscou-se apenas as NBC referentes às fundações, quais sejam, “NBC T 10.4 – Entidades Diversas – Fundações” e “NBC T 10.19 – Entidades Diversas – Sem Finalidade de Lucros”.

As entidades do Terceiro Setor devem, além de elaborar suas demonstrações contábeis de acordo com as NBC, prestar contas anualmente para o Ministério Público Estadual, o qual irá aprová-las ou rejeitá-las.

Este trabalho irá abordar o que é o Terceiro Setor e as diversas organizações que o compõe, especificar o que é Fundação, quais normas devem seguir para fins de escrituração

contábil, e demonstrar a importância da transparência de uma fundação na gestão de seus recursos.

1.1 TEMA E PROBLEMA

A sociedade possui necessidades sociais que deveriam ser atendidas pelo Estado. Com o não suprimento destas necessidades pelo Estado, a sociedade buscou provê-las através da prestação de bens e serviços, constituindo entidades que tinham por finalidade auxiliar a sociedade e não possuíam fins lucrativos. Com o desenvolvimento destas entidades, sua existência tornou-se clara, e este desenvolvimento social, concretizado através do surgimento de entidades sem finalidades lucrativas, foi nomeado de Terceiro Setor.

Nos últimos anos, é crescente o número de instituições do Terceiro Setor que estão surgindo no Brasil. Segundo o levantamento estatístico realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), no ano de 2002 existiam 7.856 fundações privadas sem finalidade lucrativa no Brasil, aumentando para 8.228 no ano de 2005. Conforme o mesmo levantamento em 2002, aproximadamente 4,94% (388) das fundações estavam localizadas em Santa Catarina, aumentando para aproximadamente 4,98% (410) em 2005.

Para entender o que é o Terceiro Setor é necessário diferenciá-lo do Primeiro e do Segundo Setor.

Conforme Araújo (2005), o Primeiro Setor é o Estado, que deve garantir o bem comum da sociedade, ou seja, os serviços essenciais à coletividade, como educação, saúde, e segurança. Para tanto, a obtenção de recursos é realizada através da tributação das atividades econômicas das pessoas físicas e jurídicas. O Segundo Setor é o Mercado, que visa distribuir dividendos como forma de remunerar o capital investido e também obter resultados positivos entre a aplicação e a alocação de recursos. O Terceiro Setor é composto por organizações que diferentemente do Segundo Setor, não distribuem lucros e diferentemente do Primeiro Setor, não estão sujeitos ao controle estatal.

Tanto para o Estado quanto para a sociedade, é importante a existência de entidades do Terceiro Setor, porque estas complementam a atividade estatal. O Estado, através de benefícios, como isenções e imunidades, tenta auxiliar as entidades do terceiro setor para que consigam continuar com seus trabalhos.

As entidades do Terceiro Setor devem, através da contabilidade, apresentar suas demonstrações contábeis de forma clara e transparente, evidenciando os recursos recebidos e a aplicação dos mesmos. Um fator determinante para sua transparência é possuir uma contabilidade que cumpra com as normas contábeis, assim como esteja sempre atualizando seus conhecimentos na área para melhor evidenciação de suas mutações patrimoniais.

O Terceiro Setor visa prestar serviços de interesse social por organizações privadas sem finalidade lucrativa. As fundações são entidades pertencentes ao Terceiro Setor. Uma fundação é constituída através de um patrimônio, o qual adquire personalidade jurídica e é destinado para uma finalidade social, a qual beneficie toda a população.

Conforme Venosa (2003, p. 66),

As fundações, [com grifo no original] sempre de natureza civil, são [...] pessoa jurídica. São constituídas, como vimos, por um patrimônio destinado a determinado fim. O instituidor, que atribui o patrimônio, será uma pessoa natural ou jurídica; ele faz nascer essa pessoa mediante a dotação de determinada quantidade de bens, à qual a lei atribui personalidade. Seus fins serão sempre altruístico, geralmente dedicados à educação, à pesquisa científica ou a finalidades filantrópicas.

Devido à importância das fundações perante a sociedade, e por serem beneficiadas com isenções, imunidades, receberem doações advindas de órgãos públicos e privados, é importante que, na elaboração de suas demonstrações contábeis, apresentem informações fidedignas e confiáveis e sigam as normatizações estabelecidas. Diante do exposto o tema deste trabalho é: **Evidenciação contábil das demonstrações contábeis de fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina.**

Frente ao tema apresentado a problemática deste trabalho é: **as fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas demonstrações em conformidade com as normas contábeis?**

1.2 OBJETIVOS

Os objetivos deste trabalho estão divididos em objetivo geral e objetivo específico.

1.2.1 Objetivo geral

Analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa.

1.2.2 Objetivos específicos

- Identificar as fundações cadastradas pelo Ministério Público de Santa Catarina;
- Identificar as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade referentes às fundações; e
- Analisar a conformidade das demonstrações contábeis de fundações de saúde com as normas contábeis pertinentes.

1.3 JUSTIFICATIVA

A transparência das demonstrações contábeis das entidades é de fundamental importância para demonstrar o patrimônio da entidade e as variações sofridas no decorrer do ano. A correta evidenciação dos recursos adquiridos e da aplicação dos recursos nos fins para o qual a entidade foi constituída, gera maior credibilidade e confiança do Estado, sociedade, doadores, e demais interessados com a causa da entidade.

Existem vários motivos que incentivam as pessoas e empresas a doarem bens e recursos financeiros para entidades do Terceiro Setor, como por exemplo: promoção institucional, reconhecimento público, responsabilidade comunitária, incentivos fiscais, identidade com a causa, dentre outros. Cruz e Estraviz (2003) constataram numa pesquisa realizada com 44 empresários, que os três motivos principais que os levam a doar recursos para o hospital das clínicas em São Paulo, são: credibilidade na instituição e nos seus

propósitos; acreditar na importância das necessidades em questão e o usufruto de isenções fiscais.

Devido à finalidade coletiva ou pública e a movimentação de recursos nas entidades do Terceiro Setor, é necessário que registrem os fatos contábeis ocorridos de acordo com as normas contábeis pertinentes. Desta forma seus demonstrativos financeiros apresentarão de forma transparente as mutações patrimoniais ocorridas na entidade, gerando assim maior credibilidade perante a sociedade. Conforme Silveira (2007, p.23):

A transparência das informações das fundações é fator preponderante da credibilidade que estas instituições precisam ter para manter a iniciativa de seus incentivadores. A correta evidenciação de suas atividades e operações denota lisura na prestação de contas à coletividade, principal interessada em seus movimentos, potencializando investimentos em sua estrutura.

Sendo assim os recursos recebidos pela fundação, o superávit alcançado por ela, e demais fontes de recursos devem ser administradas de maneira correta, com fidedignidade, confiabilidade, transparência, para gerarem informações úteis a seus usuários, e demonstrar se estão cumprindo com sua finalidade. Além disso, é necessária a fiscalização para evitar que fraudes ocorram e verificar se a fundação está contabilizando seus recursos corretamente, e evidenciando de maneira satisfatória suas mutações patrimoniais, deste modo, garante-se maior confiança à sociedade, para que possa investir em entidades as quais possuam interesse.

Para realização deste trabalho, é necessário delimitar a área das fundações a serem analisadas. Conforme tabela a seguir, o IBGE apresentou 10 áreas de fundações privadas sem finalidade lucrativa, e o número de pessoal ocupado assalariado em 31 de dezembro dos anos de 2002 e 2005 das referidas áreas.

Tabela 1- Pessoal ocupado assalariado em 31.12 pertencentes às Fundações Privadas no Brasil

Área	2002		2005	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Educação e pesquisa	109.230	49,7%	113.842	46,4%
Saúde	54.109	24,6%	68.057	27,7%
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	18.688	8,5%	18.129	7,4%
Assistência social	13.859	6,3%	17.207	7,0%
Desenvolvimento e defesa de direitos	9.592	4,4%	10.218	4,2%
Cultura e recreação	7.771	3,5%	8.835	3,6%
Religião	3.887	1,8%	5.545	2,3%
Associações patronais e profissionais	2.461	1,1%	1.905	0,8%
Habitação	0	0,0%	17	0,0%
Meio ambiente e proteção animal	0	0,0%	1.634	0,7%
Total	219.597	100,0%	245.389	100,0%

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados do IBGE

A partir da análise da tabela acima observa-se que a área com maior número de pessoal ocupado assalariado é a área de Educação e Pesquisa. A segunda área com maior número de pessoal ocupado assalariado é a área de Saúde, cujo percentual em 2002 foi de 24,6% e em 2005 foi de 27,7%.

Além das áreas de Educação e Pesquisa e a área da Saúde, serem as mais representativas com relação ao pessoal ocupado assalariado como visto, as mesmas fundações possuem maior representatividade com relação aos salários e outras remunerações nos mesmos anos analisados. Tal fato pode ser observado na Tabela 2.

Tabela 2 - Salários e outras remunerações (1000 R\$) pertencentes às Fundações Privadas no Brasil

Área	2002		2005	
	Quantidade	Percentual	Quantidade	Percentual
Educação e pesquisa	1.758.570	54,6%	2.375.116	54,0%
Saúde	628.296	19,5%	998.589	22,7%
Outras instituições privadas sem fins lucrativos	288.996	9,0%	267.539	6,1%
Desenvolvimento e defesa de direitos	193.081	6,0%	193.141	4,4%
Assistência social	156.011	4,8%	273.466	6,2%
Cultura e recreação	128.428	4,0%	173.647	3,9%
Religião	39.937	1,2%	62.974	1,4%
Associações patronais e profissionais	28.349	0,9%	22.801	0,5%
Habitação	0	0,0%	123	0,0%
Meio ambiente e proteção animal	0	0,0%	29.939	0,7%
Total	3.221.668	100,0%	4.397.335	100,0%

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados do IBGE

Conforme observado na Tabela 2, a área de Educação e Pesquisa, novamente se apresentou como a mais representativa das áreas apresentadas pelo IBGE. Observa-se também que a área da Saúde foi novamente a segunda mais representativa das áreas das fundações. Apresentando em 2002 19,5% dos salários e outras remunerações totais de todas as áreas de fundações analisadas e em 2005 apresentou 22,7%.

Atualmente, conforme dados cedidos pelo Ministério Público de Santa Catarina (MPSC) através do SICAP, as fundações da área de Saúde apresentam-se como a segunda área de atuação mais representativa no âmbito fundacional em Santa Catarina. Das 185 fundações privadas com finalidade pública, 31 fundações são da área de Saúde, o que representa aproximadamente 16,8% do total de fundações.

Devido à representativa das fundações de Saúde com relação ao pessoal ocupado assalariado em 31 de dezembro dos anos de 2002 e 2005, salário e outras remunerações nos mesmos anos, e por ser a segunda maior participação em termos de quantidade cadastradas no MPSC, optou-se, para este trabalho, analisar as fundações pertencentes à área da Saúde.

Estudo similar a este foi efetuado em fundações educacionais. Apesar deste estudo seguir metodologia semelhante, ele objetiva o estudo em entidades de Saúde. Observou-se nos meios pesquisados para elaboração do presente trabalho, poucas obras relacionadas à evidência contábil de entidades do Terceiro Setor.

Diante da importância das organizações do Terceiro Setor apresentarem de forma correta a aplicação de seus recursos, e pelo fato de existirem poucos trabalhos relacionados à evidência contábil de entidades do Terceiro Setor, esta pesquisa se torna relevante não somente para a academia como também para toda a sociedade.

1.4 LIMITAÇÃO DA PESQUISA

O estudo limita-se às fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, que são conhecidas pelo Ministério Público de Santa Catarina e estão cadastradas no SICAP. Tal fato ocorre devido o Ministério Público Estadual não possuir conhecimento de todas as fundações existentes no Estado de Santa Catarina. Deste modo, as fundações não conhecidas pelo Ministério Público Estadual, não foram consideradas para esta análise.

O resultado alcançado na pesquisa restringe-se às fundações analisadas, não podendo generalizar suas conclusões para outras fundações de saúde, ou fundações de outra área, uma vez que cada fundação possui peculiaridades.

A pesquisa foi realizada utilizando-se somente dados fornecidos através do SICAP, não possuindo documentos complementares para verificar as informações apresentadas pelas fundações.

Outra limitação é referente à impossibilidade de identificação das fundações, não podendo apresentar os nomes das fundações utilizadas para realização do trabalho. Condição imposta pelo Ministério Público Estadual, que cedeu os dados para análise.

A mesma pesquisa pode ser realizada com diferentes fundações, visto que as normas contábeis não distinguem áreas de fundação, e sim regulamentam as normas que devem ser seguidas.

1.5 ORGANIZAÇÃO DO TRABALHO

O presente trabalho está estruturado em cinco capítulos, os quais estão divididos em subseções para melhor organização do trabalho.

O primeiro capítulo dedica-se a apresentar uma introdução geral do assunto que será abordado, seguido do tema e problema levantados para o estudo, objetivo geral e específico, justificativa para elaboração do trabalho e limitações da pesquisa.

No segundo capítulo apresenta-se a fundamentação teórica, que aborda a opinião de diversos autores sobre o assunto, visando assim adquirir conhecimento da área pesquisada. Este capítulo possui três subdivisões, Terceiro Setor, Fundações e Evidenciação Contábil, apresentando conceitos e demais aspectos importantes para elaboração do trabalho.

O terceiro capítulo apresenta a metodologia utilizada para a elaboração do trabalho.

No quarto capítulo consta a análise dos resultados, no qual é apresentado as características das fundações analisadas e a análise das demonstrações contábeis.

No quinto capítulo são apresentadas as conclusões geradas pela pesquisa, visando solucionar o problema exposto no primeiro capítulo e sugestões para futuros trabalhos.

Por último, apresenta-se as referências utilizadas para o desenvolvimento deste trabalho.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

O presente capítulo aborda a opinião de diversos autores sobre o tema em estudo e visa trazer o entendimento necessário para alcançar o objetivo do trabalho e responder ao problema exposto.

2.1 TERCEIRO SETOR

Na medida em que o Terceiro Setor se desenvolve, é necessário que as organizações que o compõem estejam cientes da importância da Contabilidade para o desenvolvimento da instituição, possuindo um gestor que controle suas finanças de maneira adequada, vislumbrando assim o atendimento de seus objetivos. O Terceiro Setor surgiu como consequência de uma evolução social na qual o interesse individual ou coletivo de prestar bens e serviços para a sociedade, fez surgir instituições para que tais necessidades pudessem ser atendidas.

2.1.1 Conceito do terceiro setor

O auxílio prestado a sociedade para atender suas necessidades sociais, pode ser percebido através da influência da Igreja Católica, quando esta possuía influência absoluta no mundo Ocidental. Conforme Paes (2006, p. 126), “Através dos séculos, o dever do católico caridoso e cumpridor de suas obrigações sempre foi o de ajudar a Igreja e suas obras assistenciais; ela centralizava as funções de socorro social, cuidando dos pobres e dos incapacitados”.

Observa-se que havia a percepção da Igreja Católica que a sociedade necessitava de auxílio. Diante do passar dos anos a burguesia ganhou espaço, o capitalismo começou a surgir na Europa, e houveram outros acontecimentos, com o qual a Igreja Católica deixou de influenciar de forma absoluta no mundo Ocidental.

Ao longo da história, o mundo sofreu muitas transformações sociais. Conforme Conselho Federal de Contabilidade (2008), ao final da Segunda Guerra Mundial houveram mudanças nos centros de poder econômico e político, concentração urbana de ações desenvolvimentistas, migrações do campo para as cidades, entre outras questões contribuíram para o aumento da violência, das doenças, da pobreza e dos conflitos, sejam religiosos, étnicos, sociais ou políticos. Para solucionar tais problemas, a sociedade dependia da capacidade de articulação dos agentes sociais e, com isso, a sociedade civil interviu tentando ocupar espaços, propor mudanças e resolver os problemas que afetam a comunidade, todavia, de forma organizada.

No Brasil, a evolução destes movimentos, conforme Paes (2006, p. 130)

foi reflexo de uma evolução da própria sociedade brasileira, que durante o período da Ditadura Militar (1964-1985) teve que se mobilizar para combater o autoritarismo e o arbítrio reinantes naquele momento da vida brasileira. Foi um momento de afirmação da sociedade civil e valorização da democracia. Surgiram várias organizações e movimentos sociais em consequência de um novo ímpeto – introduzido inicialmente por setores cristãos progressistas e depois abraçado por outros setores comprometidos com a democracia e a “mudança social”- de organização da sociedade pela base.

Esses diversos movimentos que ocorrem na história, tanto brasileira quanto mundial, que faz surgir um sentimento de solidariedade, e possui como objetivo atender às necessidades sociais que o Estado é ineficiente para suprir, faz com que sejam criadas organizações que visem atender tais necessidades, sendo estas atualmente apresentadas como Terceiro Setor.

Há cerca de trinta anos, percebe-se em literatura da época, que a Economia era movida por dois setores conhecidos, o público e o privado, denominados Primeiro Setor e Segundo Setor respectivamente, não sendo relatada a existência de um Terceiro Setor. Tal fato pode ser percebido através da obra de Musgrave (1976, p. 23) na qual relata que “o capitalismo moderno é um sistema de economia mista”. O mesmo autor (1976, p. 23) descreve a relação existente entre estes dois setores e conclui “portanto, nosso sistema é misto, incluindo uma esfera de economia estatal de considerável importância, em coexistência com o setor de mercado”.

Atualmente, além dos dois setores descritos, identifica-se mais um setor na economia, o chamado Terceiro Setor, que visa prestar serviços de interesse social por organizações privadas sem finalidade lucrativa

De acordo com Paes (2006, p. 122),

o Terceiro Setor é aquele que não é público e nem privado, no sentido convencional desses termos; porém, guarda uma relação simbiótica com ambos, na medida em que ele deriva sua própria identidade da conjugação entre a metodologia deste com as finalidades daquele. Ou seja, o Terceiro Setor é composto por organizações de natureza “privada” (sem o objetivo do lucro) dedicadas à consecução de objetivos sociais ou públicos, embora não seja integrante do governo (Administração Estatal).

O Terceiro Setor é bastante amplo, e composto por uma diversidade de organizações, as quais atuam de diferentes formas e em diferentes áreas. Os autores que relatam sobre o Terceiro Setor não são unânimes na apresentação de seu conceito. Talvez a inexistência de uma precisão conceitual deva-se a diversidade de denominações que possui, tais como: organizações não governamentais (ONGS); organizações voluntárias; organizações sem fins lucrativos; terceiro setor; dentre outros.

Conforme Paes (2006), não existe ainda no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, uma definição exata em lei do que seja Terceiro Setor, do que se compõe e em que áreas atua. Diante da diversidade de entidades que fazem parte do Terceiro Setor, torna-se importante definir um conceito, pois conforme Rosa et al (2003, p. 27), “encontrar uma conceituação para o Terceiro Setor que reúna as mais diversas organizações que o compõem, baseada em seus pontos em comum, é essencial para que se possa determinar os limites entre o Terceiro Setor, o Mercado e o Estado”.

Pela falta de uma definição legal, vários autores conceituam o Terceiro Setor de diferentes formas.

Conforme Paes (2006, p. 122), o Terceiro Setor é: “o conjunto de organismos, organizações ou instituições sem fins lucrativos dotados de autonomia e administração própria que apresentam como função o objetivo principal atuar voluntariamente junto à sociedade civil visando ao seu aperfeiçoamento”. Percebe-se com a descrição de Paes (2006) que o Terceiro Setor está envolto de organizações sem fins lucrativos, independentes de outras organizações, que administram seus recursos para alcançar os objetivos pretendidos pela sua constituição.

Segundo Coelho (2005, p. 58), “genericamente, a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo”. Coelho (2005) apresenta uma visão genérica, demonstrando que para estar enquadrada no Terceiro Setor a organização deve ser privada, sem fins lucrativos e produzir bens coletivos.

Na visão de Cabral (2007, p. 2), “a designação Terceiro Setor aplica-se ao conjunto de iniciativas e organizações privadas, baseadas no trabalho associativo e voluntário, cuja orientação é determinada por valores expressos em uma missão e com atuação voltada ao

atendimento de necessidades humanas, filantropia, direitos e garantias sociais”. Conforme descrição de Cabral (2007), para a entidade estar enquadrada no Terceiro Setor, suas ações devem estar voltadas para atender às necessidades humanas, filantropias, direitos e garantias sociais.

Rosa et al (2003, p. 25), ensinam que, “genericamente, o Terceiro Setor é visto como derivado de uma conjunção entre as finalidades do Primeiro Setor e a metodologia do Segundo, ou seja, composto por organizações que visam a benefícios coletivos (embora não sejam integrantes do governo) e de natureza privada (embora não objetivem auferir lucros)”. Verifica-se a partir da descrição de Rosa et al (2003), que o Terceiro Setor não se enquadra nos dois outros setores existentes, sendo então o Terceiro Setor derivado de finalidades distintas de ambos.

Para este trabalho será considerada a conceituação definida por Coelho (2005, p. 58), “genericamente, a literatura agrupa nessas denominações todas as organizações privadas, sem fins lucrativos, e que visam à produção de um bem coletivo”.

Com base nesses conceitos, verifica-se que a expressão Terceiro Setor está envolta de diferentes organizações que possuem como finalidade o bem estar social, contribuindo como forma auxiliadora de prover as necessidades sociais que o Estado não consegue suprir. Com isto fica claro que o Terceiro Setor é de fundamental importância para a sociedade, uma vez que contribui para o seu desenvolvimento.

2.1.2 Forma jurídica das entidades abrangidas pelo terceiro setor

O Código Civil (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002) admite a existência de duas personalidades, as pessoas naturais e as pessoas jurídicas. As pessoas naturais são as pessoas humanas, que isoladamente possuem direitos e obrigações. As pessoas jurídicas se formam pela organização de pessoas humanas que visam um mesmo objetivo, podendo ter finalidade lucrativa (empresas que tem como meta obter lucro em seus negócios) ou finalidade não lucrativa (fundações e associações). Igualmente as pessoas naturais possuem direitos e deveres a cumprir.

As pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa são constituídas por entidades do Terceiro Setor, que conforme conceituam alguns autores são entidades privadas com finalidade pública. Estas entidades podem ser constituídas sob duas formas: como associação

ou fundação. Encontra-se amparo no art. 44 da Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o qual está descrito:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:
I - as associações;
II - as sociedades;
III - as fundações.
IV - as organizações religiosas; (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)
V - os partidos políticos. (Incluído pela Lei nº 10.825, de 22.12.2003)

Com relação à constituição de fundações ou associações Barbosa e Oliveira (2002, p. 13) ensinam que,

com frequência, pessoas reúnem esforços ou recursos não com a finalidade de obter resultados lucrativos ou financeiros para os seus sócios, mas para atingir outros fins: lazer, cultura ou recreação, estudo ou difusão de idéias, benemerência e tantos outros. Entidades dessa natureza podem ganhar reconhecimento jurídico ao registrarem seus *estatutos* (e não um contrato) em um cartório de registro civil de pessoas jurídicas. [grifo do autor]

Percebe-se com a descrita acima que as entidades que compõe o Terceiro Setor são pessoas jurídicas que não possuem finalidade lucrativa e visam atingir fins sociais.

2.2 FUNDAÇÕES

Conforme Conselho Federal de Contabilidade (2008), uma fundação tem como fator preponderante o patrimônio, o qual adquire personalidade jurídica. O patrimônio, tais como, bens imóveis; móveis; créditos ou dinheiro; destinados a sua criação devem ser suficientes para que a fundação possa realizar suas atividades obedecendo às finalidades estatutárias. Deve constar no estatuto da fundação os órgãos que farão parte de sua administração. O instituidor possui a opção de escolher como será feita a administração.

O patrimônio destinado para constituir uma fundação não deve possuir vínculo com pessoa física ou jurídica, ou seja, não deve possuir proprietário, o patrimônio será apenas propriedade da fundação. Caso, após sua criação, a fundação não possuir bens suficientes para cumprir com sua finalidade, os bens já pertencentes a ela devem ser destinados a outra fundação com mesmo fim, ou finalidade semelhante, ou conforme vontade do instituidor, jamais poderão retornar à pessoa física ou jurídica que os doou para sua constituição.

2.2.1 Conceito de fundações

Não existe no ordenamento jurídico brasileiro uma definição legal de fundação. Os conceitos existentes são elaborados pelos autores que tratam do assunto.

Bevilacqua (1979 apud PAES, 2006, p. 206), apresenta o seguinte conceito, “Fundação é uma universalidade de bens personalizada, em atenção ao fim que lhe dá unidade, ou, como se lê na Theoria Geral, é um patrimônio transfigurado pelas idéias que o põe a serviço de um fim determinado”.

Outra conceituação é apresentada por Silveira (2007, p. 40);

As fundações são entidades sem fins lucrativos, com personalidade jurídica de direito privado, e criadas a partir de um patrimônio destacado do patrimônio de seu fundador ou fundadores. São constituídas por escritura pública ou testamento, nos termos do Código Civil e observada a lei de registros públicos (Lei n. 6.015/73).

Conforme Diniz (1998, p.11);

A *fundação* [grifo da autora] é um complexo de bens livres (*universitas bonorum*), colocado, por uma ou mais pessoas físicas ou jurídicas, sem intuito de lucro, a serviço de um fim lícito e especial com alcance social, em atenção ao disposto em seu estatuto. É portanto, um patrimônio destinado a uma finalidade socialmente útil, ou seja, filantrópica, que lhe dá unidade.

Como bem observam os autores, as fundações são entidades com fins sociais, não possuem finalidade lucrativa e são criadas através do patrimônio destacado do patrimônio de seu fundador ou fundadores.

Outro conceito é apresentado por Centro de Apoio Operacional da Cidadania e Fundações - CCF (2007),

Uma Fundação é, em síntese, um patrimônio destinado a um fim de interesse público ou social que adquire personalidade jurídica, na forma da lei civil. É, segundo o Código Civil, uma pessoa jurídica, assim como as sociedades civis e associações. Todavia, do ponto de vista estrutural as Fundações apresentam características bem distintas destas outras entidades.

A diferenciação entre fundações e associações transcrito acima, é apresentado por Rosa et al, (2003), onde descreve que fundações são pessoas jurídicas de direito privado, mas não são sociedades, pois sociedades nascem da vontade das pessoas em se associar. Fundações não são feitas através da associação de pessoas, elas nascem de uma doação, de um ato de doação de um instituidor que reserva certo patrimônio e o grava para a execução de certo objetivo.

Observa-se com as conceituações apresentadas acima que, fundação é tratada pelos autores como a existência de um patrimônio que é destinado a um determinado fim, podendo ser criada por pessoas físicas ou jurídicas, sendo suas atividades direcionadas para toda a sociedade e seu patrimônio suficiente para que as atividades da fundação possam ser inicializadas.

2.2.2 Diferenciação entre fundações e associações

As fundações são entidades constituídas através de escrituração pública ou testamento, onde um ou mais indivíduos destinam um complexo de bens para uma determinada finalidade social, o qual recebe personalidade jurídica. Conforme descrito por Paes (2006, p. 335),

A fundação, em nosso ordenamento jurídico, é uma instituição de fins determinados pela vontade do instituidor e condicionados à dotação de bens livres que formam seu patrimônio. Os fins ou as finalidades serão especificadas pelo instituidor – pessoa física ou jurídica – em escritura pública ou em testamento.

Já as associações, surgem com a união de determinadas pessoas que possuem um mesmo objetivo, ou seja, suas atividades, serviços e conhecimentos visam alcançar um mesmo fim. Possui finalidade coletiva, não estando aberta para toda a população, seus objetivos estão centrados em atender apenas seus associados. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (2008, p. 23), “as associações são pessoas jurídicas formadas pela união de pessoas que se organizam para a realização de atividades não-econômicas, ou seja, sem finalidades lucrativas. Nessas entidades, o fator preponderante são as pessoas que as compõem”.

O novo Código Civil brasileiro (Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002), em seus artigos 62 a 69, regula sobre a criação das fundações; controle das fundações; alteração de estatuto e extinção da fundação. Em seus artigos 53 a 61 regula sobre a criação das associações; conteúdo do estatuto; direitos e deveres do associado, competência da assembléia geral e do patrimônio da dissolução.

Conforme apresentado, as pessoas jurídicas sem finalidade lucrativa podem ser constituídas sobre duas formas: as associações e as fundações. Cimadon (2002, p.32) ensina que:

As instituições do tipo associativo, cuja característica são os conjuntos de pessoas que as compõe, tem finalidades específicas: são agrupamentos que a ordem jurídica considera como uma só pessoa, inconfundível com as pessoas físicas que as formam. Por outro lado, existem as instituições do tipo fundacional, que são constituídas por um patrimônio, isto é, um conjunto de bens dotado de personalidade jurídica. Assim na associação, o que existe de fato é um grupo de pessoas, tratado juridicamente como se fosse uma única, enquanto que na fundação esse suporte jurídico é um patrimônio.

Para melhor entendimento das diferenciações entre fundações e associações, é apresentado o Quadro 1.

	FUNDAÇÃO	ASSOCIAÇÃO
1. Natureza	Complexo de bens destinados a fins sociais determinados	Reunião de pessoas voltada para a realização de fins culturais, sociais, recreativas
2. Origem ou forma de criação	Manifestação de vontade do instituidor, por meio de escritura pública (ou testamento) designando: <ol style="list-style-type: none"> 1. Os bens que servirão à futura entidade; e 2. Quem irá organizá-la. 	Assembléia Geral de Constituição, com a aprovação do estatuto e a eleição da diretoria
3. Aquisição da personalidade jurídica	<ol style="list-style-type: none"> 1. Lavratura da escritura de instituição; 2. Elaboração de estatuto pelos instituidores; 3. Aprovação do estatuto pelo MP; 4. Registro do estatuto e respectivas atas em cartório. 	Registro do estatuto e respectivas atas em cartório
4. Finalidade ou fins	É permanente, pois, uma vez definida pelo instituidor, não pode ser alterada pelos administradores.	Passível de alteração por manifestação dos sócios.
5. Patrimônio	Essencial para a constituição da fundação, deve ser suficiente e compatível com as finalidades da entidade.	Não requer patrimônio prévio para sua criação.
6. Modo de Administração	Diferencia-se o instituidor do administrador. Órgãos típicos: <ol style="list-style-type: none"> 1. Conselho curador (delibera e traça diretrizes); 2. Conselho administrativo ou diretoria (executa); 3. Conselho fiscal (interno). 	Órgãos típicos: <ol style="list-style-type: none"> 1. Assembléia (delibera); 2. Diretoria (executa ou também delibera, conforme dispuser o estatuto); 3. Conselho fiscal (interno).
7. Controle do Ministério Público (MP)	O MP, por meio de uma promotoria especializada, examina, por exemplo: <ul style="list-style-type: none"> • a escritura da instituição e a suficiência ou não da dotação de bens inicial; • a adequação ou não das atividades aos fins; • a legalidade e a pertinência dos atos dos administradores; • a aplicação dos recursos financeiros etc. 	O MP, genericamente, efetua uma vigilância em caráter suplementar, eventual e a <i>posteriori</i> . Por exemplo, pode abrir inquérito civil ou procedimento similar em caso de denúncias de irregularidades.
8. Prestação de contas da atuação	Anualmente, apresenta ao MP relatórios contábeis e circunstanciados das atividades desenvolvidas no período, sem prejuízo de outros relatórios que são encaminhados aos órgãos competentes no caso de a entidade possuir determinados títulos (utilidade pública, certificado de fins filantrópicos).	Apresenta relatórios circunstanciados no caso de a entidade possuir determinados títulos (utilidade pública, certificado de fins filantrópicos)
9. Vantagens/desvantagens	Segurança em relação à perenidade dos fins desejados pelo(s) instituidor(es). Credibilidade reforçada em função de ter, necessariamente, um controle externo (MP).	Flexibilidade na adaptação da vida institucional a novos fins. Autonomia. Não exige patrimônio prévio.

Quadro 1 – Comparativo entre Fundação e Associação

Fonte: Adaptado de Barbosa e Oliveira (2002, p.23-24)

Observa-se com o Quadro 1, que as fundações diferem-se em muitos aspectos das associações. As fundações possuem finalidade pública e abrangem a população como um todo, e as associações possuem finalidade coletiva, e abrangem apenas um grupo específico de pessoas. Outra diferença é o fato que as fundações são veladas pelo Ministério Público, pois suas atividades possuem finalidade pública e abrangem toda a sociedade, e as associações são fiscalizadas pelo Ministério Público em caráter suplementar.

Pode-se concluir, portanto, que apesar das duas instituições serem de finalidade não lucrativa, apresentam características pelas quais pode-se distinguir sua forma jurídica, se fundação ou associação.

2.2.3 Fundações privadas

Uma fundação, conforme visto anteriormente pode ser constituída através do direito privado recebendo personalidade jurídica. Seu instituidor pode ser pessoa física ou jurídica, o qual destina um determinado patrimônio para sua constituição. Conforme parágrafo único do art. 62 do Código Civil Brasileiro, a fundação somente poderá ser constituída para fins religiosos, morais, culturais ou de assistência.

Para constituir uma pessoa jurídica de direito privado é necessário que obedeça a um processo e condições pré-determinadas, e é necessário o registro conforme art. 46 do Código Civil Brasileiro:

O registro declarará:

- I - a denominação, os fins, a sede, o tempo de duração e o fundo social, quando houver;
- II - o nome e a individualização dos fundadores ou instituidores, e dos diretores;
- III - o modo por que se administra e representa, ativa e passivamente, judicial e extrajudicialmente;
- IV - se o ato constitutivo é reformável no tocante à administração, e de que modo;
- V - se os membros respondem, ou não, subsidiariamente, pelas obrigações sociais;
- VI - as condições de extinção da pessoa jurídica e o destino do seu patrimônio, nesse caso.

As fundações que se constituem como pessoas jurídicas de direito privado, são divididas conforme Silva, C. (2004), em dois grupos: fundação *stricto sensu* e fundação pública. A diferenciação entre estes grupos ocorre em função das normas que as regem: a fundação *stricto sensu* é regida pelas normas do direito privado, podendo em alguns casos, ser

sujeitas a norma de direito público, e podem ser instituídas e mantidas de diferentes formas; e as fundações públicas somente são regidas pelas normas públicas.

Para melhor compreensão, é apresentado a Figura 1.

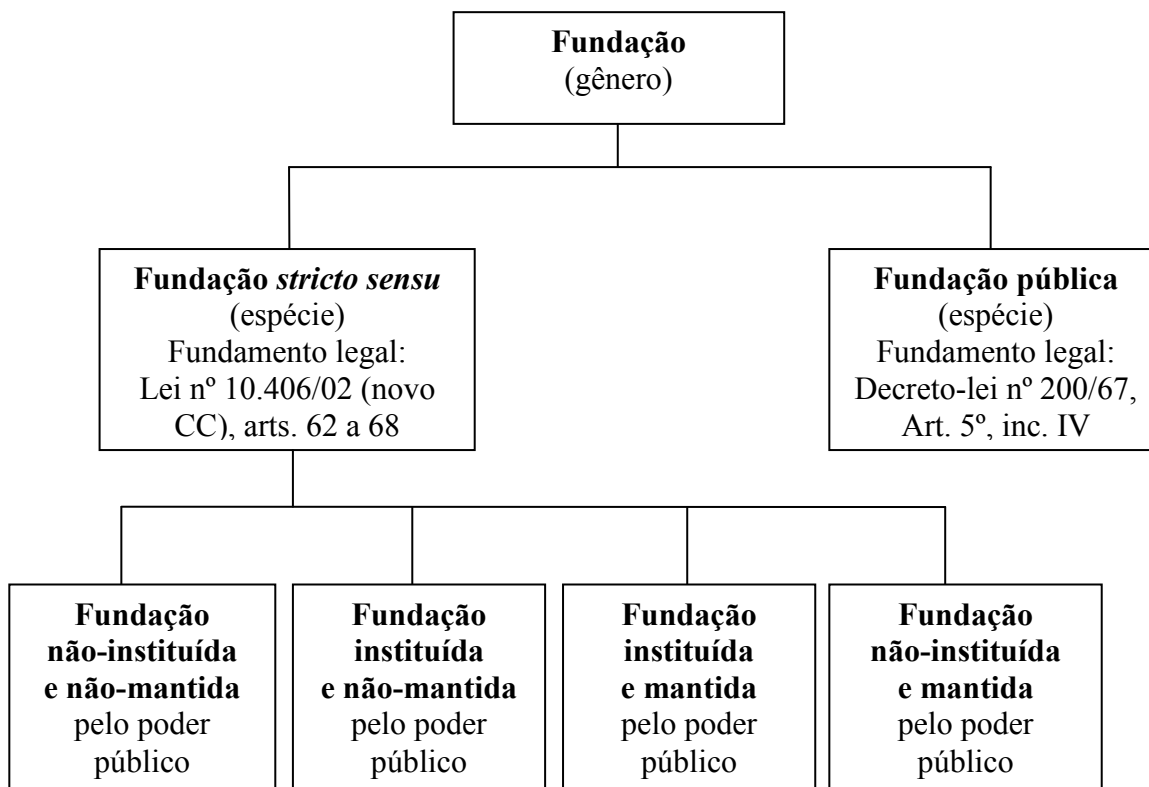


Figura 1 – Espécies de Fundações
Fonte: Adaptado de Silva, C. (2004, p.235)

As fundações *stricto sensu* são constituídas através de escritura pública ou testamento feito por seu instituidor. Por meio da destinação de bens livres, a entidade ganha personificação jurídica. O órgão fiscalizador destas fundações, conforme art. 66 do Código Civil Brasileiro, é o Ministério Público.

As fundações públicas são constituídas em virtude de autorização legislativa. Após autorização, a Administração Pública poderá instituir sua fundação, cuja personalidade jurídica conforme art. 5º, § 3º, do Decreto-lei nº 200/67, será adquirida com a inscrição da escritura pública de sua constituição no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. O órgão fiscalizador destas fundações, conforme art. 75 do Decreto-lei nº 200/67, é o Tribunal de Contas.

Para fins deste trabalho, será abordado somente sobre as fundações *stricto sensu*, não instituída e não mantida pelo poder público e instituída e não mantida pelo poder público.

2.2.4 Isenções e imunidades

Uma entidade do Terceiro Setor auxilia a atividade estatal diante do fornecimento de bens e serviços para a população, os quais deveriam ser disponibilizados pelo Estado. Sua finalidade é social, o que a torna importante perante a visão da população e do Estado. O Estado oferece benefícios para que estas entidades consigam se estabelecer e alcançar seus objetivos.

Conforme Araújo (2005), o Estado concede regimes tributários especiais, implicando em desonerações tributárias, quando considera uma determinada atividade da Economia estratégica para o desenvolvimento do Estado e da sociedade. Enquadram-se neste perfil as entidades do Terceiro Setor, pois, pelo cunho social de suas atividades, devem ser incentivadas, pois complementam a atividade estatal.

A não-tributação de entidades do Terceiro Setor pode ocorrer através de imunidade ou isenção.

A principal imunidade está prevista no art. 150 da Constituição Federal, possuindo a seguinte redação:

“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

a) [...]

b) [...]

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei.”

Para que uma entidade faça jus à imunidade, conforme Paes (2006, p. 705), “devem os serviços prestados [...] – sejam assistenciais ou educacionais – ser ligados diretamente a suas finalidades, ou seja, devem ser dirigidos à consecução de seus objetivos institucionais, previstos em seus estatutos”.

A isenção por sua vez, acontece quando o fato gerador do tributo ocorreu, porém o ente que possui a competência sobre este tributo, desobriga seu pagamento.

Referindo-se ao Terceiro Setor, Araújo (2005, p. 36) relata que,

As entidades objeto desta obra que não são consideradas imunes, ou seja, as que não cumprem os requisitos do art. 150, VI, da Constituição Federal, podem ser isentas do pagamento de tributos se beneficiadas com leis específicas determinantes de isenção, que normalmente estabelecem condições e requisitos mínimos para o alcance da concessão de isenção. Como esta figura jurídica decorre sempre de uma lei infraconstitucional, pode ser modificada por outra lei e alcançar o terceiro setor.

Existem imunidades e isenções que podem ser usufruídas pelas entidades que compõem o Terceiro Setor, desde que obedecidos os requisitos para tal usufruto. Como observa-se no Quadro 2.

Tributos abrangidos	Benefício fiscal	Sujeito passivo	Requisitos	Autorização normativa
II, IE, ITR, IPTU, ITBI, ITCMD, IPVA, IR, IOF, ISS, ICMS e IPI	Imunidade	Instituições de educação e assistência social.	Arts. 14 do CTN e 12 da Lei nº 9.532/97.	Art. 150, VI, c, da CF.
IPI	Isenção	Instituições de educação e assistência social.	Art. 51 do Decreto nº 4.543/2002	Art. 7º da Lei nº 4.502/64. Essa isenção está englobada pela imunidade encartada na Constituição Federal
ICMS	Isenção	Instituições de educação e assistência social.	Cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 38/82, ratificado pelo Convênio ICMS nº 52/90.	Cláusula 1ª do Convênio ICMS nº 38/82, ratificado pelo Convênio ICMS nº 52/90.
Contribuição ao Pis	Regime especial de incidência sobre a folha de salários à alíquota de 1%.	Instituições de educação e assistência social, de caráter filantrópico, recreativo, cultural, científico, de associações, sindicatos, federações, confederações e fundações de direito privado.	Arts. 12, 13 e 15 da Lei nº 9.532/97 e 55 da Lei nº 8.212/91.	Arts. 2º e 8º da Lei nº 9.715/98 e 13 da MP nº 2.158-35/2001.
Todas contribuições para a seguridade social: Cota Patronal, COFINS, CSLL, Contribuição sobre a receita de concursos de prognósticos, Contribuição ao PIS e CPMF.	Imunidade	Entidades beneficentes de assistência social.	Art. 55 da Lei nº 8.212/91.	Art. 195, §7º, da CF.
Algumas contribuições para a seguridade social: Cota Patronal, Contribuição ao SAT, COFINS e CSLL.	Isenção	Entidades beneficentes de assistência social.	Art. 55 da Lei nº 8.212/91.	Art. 55 da Lei nº 8.212/91. Confunde-se com a imunidade fixada na Carta Magna que contempla toda e qualquer contribuição destinada à seguridade social e, ainda, estabelece requisitos mais complexos e em maior número que os previstos no CTN.

Quadro 2 – Benefícios tributários para entidades do Terceiro Setor

Fonte: Adaptado de Paes (2006, p.739-741)

Observa-se que a imunidade e isenção, no âmbito do Terceiro Setor, são benefícios concedidos pelo Estado, para que as entidades consigam usufruir seus recursos, apenas nos objetivos para os quais a fundação foi criada, ou seja, é uma maneira de auxílio concedido às entidades que estão disponibilizando bens e serviços que deveriam ser disponibilizados pelo Estado.

2.2.5 Fundações privadas de saúde

Todos os moradores do Brasil estão abrangidos pela Constituição da República Federativa do Brasil, e um dos objetivos da Constituição é assegurar os direitos sociais e individuais. Os direitos sociais abrangem a Saúde, como pode ser visto na redação dada no Capítulo II (Direitos Sociais), art. 6º da Constituição da República Federativa do Brasil: “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 26, de 2000)”.

A Saúde é então um direito adquirido por todos os cidadãos brasileiros, direito este estabelecido na Constituição Federal em seu art. 196 e na Constituição do Estado de Santa Catarina em seu art. 153, os quais apresentam a seguinte redação: “a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.”

O Estado, para promover o direito à saúde dos cidadãos, estabeleceu o Sistema Único de Saúde (SUS), conforme art. 4º da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990:

O conjunto de ações e serviços de saúde, prestados por órgãos e instituições públicas federais, estaduais e municipais, da Administração direta e indireta e das fundações mantidas pelo Poder Público, constitui o Sistema Único de Saúde (SUS).

§ 1º Estão incluídas no disposto neste artigo as instituições públicas federais, estaduais e municipais de controle de qualidade, pesquisa e produção de insumos, medicamentos, inclusive de sangue e hemoderivados, e de equipamentos para saúde.

§ 2º A iniciativa privada poderá participar do Sistema Único de Saúde (SUS), em caráter complementar.

O SUS atualmente não consegue suprir toda a demanda por atendimento à saúde da população, visto conforme Soares (2007, p.1) que: “as dificuldades do Estado em atender com qualidade às necessidades da população na área de saúde decorrem de longa data, a principal

razão é a falta de uma política de saúde e uma gestão inadequada dos recursos financeiros, tendo como consequência o caos que vivenciamos nos dias atuais na saúde pública”.

A visão da saúde pública no Brasil é descrita por Albuquerque (1981 apud SOARES, 2007, p.2-3):

Atualmente é comum a divulgação pela mídia de fatos desagradáveis relacionados à saúde pública, como filas de pacientes, leitos hospitalares insuficientes, limitações orçamentárias, atraso nos pagamentos, baixo valor da tabela do SUS, epidemias de saúde pública e abuso dos operadores de plano de saúde, caracterizando o sistema de saúde no Brasil.

Diante do exposto e conforme demonstrado anteriormente, o direito a saúde é dever do Estado, ou seja, o Estado deveria através de ações e serviços, disponibilizar a promoção, proteção e recuperação da saúde. No entanto, tem-se observado a indisponibilidade de tais serviços pelo Estado.

A criação de entidades que promovam assistência a saúde, é assegurada pela Constituição da República Federativa do Brasil, em seu art. 199, o qual relata:

A assistência à saúde é livre à iniciativa privada.

§ 1º - As instituições privadas poderão participar de forma complementar do sistema único de saúde, segundo diretrizes deste, mediante contrato de direito público ou convênio, tendo preferência as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos.

A preferência por entidades filantrópicas e sem fins lucrativos, como forma de complementar o sistema único de saúde, também encontra resguardo no art. 24 e 25 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990,

Art. 24. Quando as suas disponibilidades forem insuficientes para garantir a cobertura assistencial à população de uma determinada área, o Sistema Único de Saúde (SUS) poderá recorrer aos serviços ofertados pela iniciativa privada.

Parágrafo único. A participação complementar dos serviços privados será formalizada mediante contrato ou convênio, observadas, a respeito, as normas de direito público.

Art. 25. Na hipótese do artigo anterior, as entidades filantrópicas e as sem fins lucrativos terão preferência para participar do Sistema Único de Saúde (SUS).

Como visto anteriormente uma fundação pode ser constituída por pessoas físicas ou jurídicas, e é criada através de um patrimônio destinado para uma finalidade social. Dentre as várias áreas possíveis de criação de uma fundação, encontra-se a saúde, conforme art. 20 da Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990, “os serviços privados de assistência à saúde caracterizam-se pela atuação, por iniciativa própria, de profissionais liberais, legalmente habilitados, e de pessoas jurídicas de direito privado na promoção, proteção e recuperação da saúde”.

Para que os serviços privados de assistência a saúde possam ser realizados, conforme art. 22, da mesma lei, devem ser “observados os princípios éticos e as normas expedidas pelo órgão de direção do Sistema Único de Saúde (SUS) quanto às condições para seu funcionamento”.

Pelo fato de a saúde ser considerada relevância pública, se faz necessário a utilização de mecanismos que auxiliem e fiscalizem as instituições que dispõem serviços de saúde, como é demonstrado no art. 197, da Constituição da República Federativa do Brasil: “são de relevância pública as ações e serviços de saúde, cabendo ao Poder Público dispor, nos termos da lei, sobre sua regulamentação, fiscalização e controle, devendo sua execução ser feita diretamente ou através de terceiros e, também, por pessoa física ou jurídica de direito privado”.

Para regulamentação foi criada a Lei nº 8.080/1990, que em seu art. 1º explica a sua finalidade: “esta lei regula, em todo o território nacional, as ações e serviços de saúde, executados isolada ou conjuntamente, em caráter permanente ou eventual, por pessoas naturais ou jurídicas de direito Público ou privado”.

Tratando do art. 1º, transcrito acima, Salazar et al (in Direito sanitário e saúde pública, 2004, p. 353-354) conclui que:

é lógico se concluir que a prestação de serviços de saúde – seja de iniciativa de integrantes do sistema único, seja de iniciativa privada – deve seguir as mesmas diretrizes e os mesmos princípios. É claro que suas diferenças e peculiaridades devem ser respeitadas, mas sempre tendo em vista que o interesse da coletividade, o bem comum que se pretende buscar com o fornecimento de serviços de saúde adequados, se sobrepõe aos interesses particulares, quaisquer que sejam eles, e, paralelamente, que o interesse social está acima do econômico.

Visto então, a legislação brasileira possui algumas leis que regulam sobre a saúde e sobre o direito do cidadão com relação à saúde. Pode-se observar que instituições privadas que auxiliam o SUS, assim como fundações independentes do SUS, mas que possuam os mesmos fins de assistência à saúde, devem obedecer a alguns princípios, normas e procedimentos. O atendimento a estes princípios, normas e procedimentos, é de grande importância, pois assim fica estabelecida uma diretriz para as entidades que concedem assistência a saúde seguirem, para desta forma evitar desvio da finalidade social para o qual são constituídas e para evitar fraudes dentro da saúde pública e privada.

2.3 EVIDENCIAÇÃO CONTÁBIL

Para que os atos realizados por uma fundação possam ser considerados adequados é necessário que suas práticas sejam registradas de maneira transparente, e divulgados para a sociedade, como maneira de demonstrar onde a fundação está utilizando e de que maneira está sendo empregado os recursos obtidos e auferidos pela fundação.

De acordo com Silveira e Borba (2007, p. 138), “a importância da Evidenciação Contábil é inerente à própria Contabilidade no sentido de demonstrar a situação patrimonial de uma entidade. Essa demonstração só é válida se refletir transparência dos dados reais da entidade, pressuposto ainda mais importante no caso das entidades sem fins lucrativos”.

A fundação, por possuir finalidade pública, destinando bens e serviços para toda a sociedade, tem necessidade de que suas demonstrações contábeis sigam e respeitem as normas contábeis pertinentes ao Terceiro Setor e às fundações. Para analisar as demonstrações contábeis da fundação, verificar se seus atos e fatos contábeis estão sendo demonstrados corretamente, assim como analisar se estão cumprindo com seus objetivos, foi concedido ao Ministério Público o poder de velar pelas fundações.

Conforme Setor de Auditoria em Fundações e demais entidades do Terceiro Setor (SATS) (2009), o setor responsável por analisar as prestações de contas enviadas pelas fundações, e orientá-las no sentido de dar transparência na elaboração de suas demonstrações contábeis é o Setor de Auditoria em Fundações e demais entidades do Terceiro Setor (SATS), setor este pertencente ao MPSC. O SATS é vinculado à Coordenadoria de Assessoramento Técnico (CAT) do Centro de Apoio Operacional de Informações e Pesquisas (CIP).

2.3.1 Normas Brasileiras de Contabilidade referentes ao terceiro setor

As Normas Brasileiras de Contabilidade (NBC), conforme Portal de Contabilidade,

constituem-se num conjunto de regras e procedimentos de conduta que devem ser observados como requisitos para o exercício da profissão contábil, bem como os conceitos doutrinários, princípios, estrutura técnica e procedimentos a serem aplicados na realização dos trabalhos previstos nas normas aprovadas por resolução emitidas pelo CFC.

As NBC que dizem respeito ao terceiro setor, são a NBC T 10.19 – Entidades sem finalidades de lucros e a NBC T 10.4 – Fundações. A primeira é referente a todas as entidades que não possuem finalidade lucrativa, e a segunda refere-se apenas as fundações.

A NBC T 10.19, disciplina sobre o registro contábil, como por exemplo: os princípios que devem ser respeitados ao registrar receitas e despesas; como deve ser registrado recursos recebidos por doações, e outros; e disciplina também sobre as demonstrações contábeis, demonstrando nomenclaturas que devem ser diferenciadas das entidades com finalidade privada, o que deve conter em nota explicativa, dentre outros esclarecimentos.

A NBC T 10.4, disciplina sobre: registro contábil, demonstrações contábeis, balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração das origens e aplicações de recursos, divulgação das demonstrações contábeis e notas explicativas às demonstrações contábeis.

Além destas normas, existem outras aplicadas tanto para entidades sem fins lucrativos, como para entidades com finalidade lucrativa, como: NBC T 3 - Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis, e NBC T 6 - Da Divulgação das Demonstrações Contábeis.

Como visto, as fundações são regidas por normas, as quais, se aplicadas corretamente, trarão maior transparência para as fundações e maior credibilidade perante os usuários das suas informações contábeis.

2.3.2 SICAP e fiscalização das prestações de contas

As fundações conforme art. 66 do Código Civil Brasileiro serão veladas pelo Ministério Público do Estado onde situadas. Para as fundações prestarem contas ao Ministério Público foi criado o SICAP – Sistema de Cadastro e Prestação de Contas, que é um sistema para coleta de dados e informações. Nele as fundações inserem suas demonstrações contábeis, e demais informações exigidas pelo Ministério Público.

As associações que são fiscalizadas pelo Ministério Público em caráter suplementar, também devem apresentar, assim como as fundações, suas demonstrações contábeis e demais informações exigidas pelo Ministério Público através do SICAP.

Caso a fundação instituída esteja funcionando no Distrito Federal e em Território, conforme §1º do art. 66 do Código Civil Brasileiro, cabe ao Ministério Público Federal a sua fiscalização.

Existe a necessidade de que as fundações sejam veladas, para verificar se estão cumprindo com seus objetivos e se estão evidenciando seus atos e fatos de maneira correta. Resende (2001) mostra a importância do velamento através dos seguintes fatores:

- O patrimônio que compõe a fundação pertence a sociedade ou a uma parte desta, pois quando adquire personalidade jurídica é constituída uma nova pessoa, sendo assim possui direitos e obrigações, devendo ter um órgão que a auxilie para exercer seus direitos e cumprir suas obrigações, frente que o seu patrimônio é destinado a um fim social sendo público o seu objetivo.
- A fundação é constituída através de um patrimônio, que se transforma em pessoa jurídica, sendo pela lei, conforme art. 63 do Código Civil Brasileiro, assegurada a continuidade de seus objetivos mesmo após sua extinção, através de destinação de seu patrimônio para outra fundação que possua os mesmos fins ou finalidade semelhante, sendo assim, o patrimônio que constitui uma fundação, passa a pertencer à sociedade.
- Por serem entidades privadas que prestam serviços de interesse coletivo, os quais deveriam ser supridos pelo Estado mas não o são, sendo importante desta forma a sua existência.
- Por existir um órgão da administração que deverá ter objetivo de atingirem os fins para o qual a fundação foi criada.
- Um importante motivo, deve-se ao fato de que como as fundações suprem atividades que deveriam ser geridas pelo Estado, recebem incentivos para conseguirem continuar a sua existência, como por exemplo: benefícios fiscais e/ou tributários do Estado. Este fato pode fazer com que pessoas desonestas utilizem estes incentivos para outros fins, utilizando-se de atos ilícitos, motivo este de grande importância para o velamento das fundações por parte do Ministério Público.

Como demonstrado, as fundações estão diretamente relacionadas com a sociedade. Por possuírem finalidade pública, deve haver um órgão que as fiscalizem. Além de seus próprios recursos, muitas fundações recebem doações de pessoas físicas, pessoas jurídicas, do governo, além de receberem benefícios devido ao fato de complementarem atividades que deveriam ser realizadas pelo Estado. Como forma de auxiliar as fundações, o Estado não cobra determinados tributos, para que possam utilizar seus recursos para alcançar seus objetivos. Devido a esses fatores, pode-se perceber a importância de se fiscalizar uma fundação. Deste

modo a fiscalização visa verificar se os recursos da fundação e os recebidos de terceiros estão sendo utilizados para atingir os fins pelo qual a fundação foi criada, e verificar se os administradores não estão cometendo atos ilícitos, ou seja, destinando os recursos, ou até mesmo os serviços da fundação para finalidades adversas.

2.3.3 Transparência e *accountability*

As fundações estão em constante busca de novos recursos para atingir sua finalidade, e para obtenção destes recursos é necessário que registrem seus atos e fatos de forma transparente, demonstrando a realidade financeira e social da fundação. Para Coelho (2005), deve haver dentro da fundação, assim como nas demais entidades do Terceiro Setor, controle e avaliação dos serviços prestados. O controle deve ser realizado através da prestação de contas que deve demonstrar onde os recursos obtidos, seja através de pessoas físicas ou jurídicas, está sendo empregado, ou seja, procura transmitir a informação do bom uso do recurso. A avaliação deve ser realizada pelos doadores para verificarem se os recursos concedidos estão sendo empregados de maneira correta, comprovando desta forma a qualidade dos serviços oferecidos pela fundação.

Conforme demonstrado, uma entidade do terceiro setor, por possuir finalidade social, e muitas vezes adquirir recursos junto à sociedade para a sua sobrevivência, deve apresentar suas demonstrações contábeis com transparência, ou seja, deve evidenciar seus atos de maneira correta, para que os usuários da informação contábil, doadores ou futuros doadores, possam conhecer os seus resultados, e analisar se a fundação está alcançando seus objetivos, e utilizando os recursos de maneira adequada.

Esta importância é apresentada por Olak e Nascimento (2006, p. 22),

Nas ESFL [entidades sem fins lucrativos], os provedores querem saber se os recursos colocados à disposição dos gestores foram aplicados nos projetos institucionais, ou seja, se a entidade foi eficaz. Se isso não ocorrer, provavelmente tais entidades terão seus recursos restritos ou até mesmo “cortados”. Dadas tais características, a relação de *accountability* é muito forte nestas entidades.

Com relação também a transparência, Cruz (2002) ensina que,

Uma entidade sem fins lucrativos, de interesse público, tem de ter transparência total. Faz parte de sua missão divulgar resultados e disseminar aprendizados para outras entidades. Deve mostrar claramente para os doadores e para a sociedade não apenas de onde vieram os recursos, mas também como o dinheiro foi aplicado, qual o benefício social gerado e que prática podem ser multiplicadas.

Uma entidade do Terceiro Setor deve ser responsável por suas ações, e pelas consequências advindas, deve ser íntegra, e utilizar seus recursos para a finalidade a qual foi constituída, comprovando a integridade da fundação. Estes são alguns itens necessários para uma fundação ser considerada transparente.

Outra denominação utilizada por diversos autores para tratar de transparência é o termo *accountability*. Segundo Coelho (2005, p. 172), “Quando uma organização do terceiro setor é tida como *accountable*, isso significa que ela é idônea, que presta contas aos seus membros ou à comunidade a que serve e que está estreitamente vinculada aos interesses destes, preservando sua reputação e idoneidade.”

Conforme a mesma autora (2005), para que uma instituição seja *accountable* ela deve apresentar os seguintes fatores:

- Estar “aberta” à fiscalização em todos os aspectos gerenciais;
- Mostrar integridade, perfeito entendimento e completa adesão à missão da organização;
- Ser responsável por suas ações e inações, por suas decisões e suas consequências; e
- Responder plenamente à sociedade e a seus membros, fornecendo justificativas e explicações.

A transparência e *accountability* na prestação de contas, é uma forma necessária para evitar que a fundação desvie de sua finalidade social, também serve como auxílio na verificação de ocorrência de fraudes e como inibidor das mesmas, uma vez que todos os atos e fatos praticados pela fundação devem ser apresentados nas suas demonstrações contábeis e demais relatórios. Outro fator importante da transparência é que visando arrecadar recursos públicos e/ou privados apresentem mais claramente a utilização de seus recursos e o resultado de suas ações para a sociedade.

Conforme visto, o Terceiro Setor vem evoluindo muito nos últimos anos, apesar de não possuir um conceito definido, está abrangido pela Constituição Federal Brasileira e está sujeito as Normas Brasileiras de Contabilidade, elaboradas pelo Conselho Federal de Contabilidade.

Diante da importância destas instituições para a sociedade, o governo através de isenções, imunidades e doações, assim como a sociedade através de doações e trabalho voluntário, visam auxiliar as fundações para que consigam alcançar seus objetivos. Como forma de captação de recursos é necessário que as fundações prestem contas de maneira transparente, para que a fundação consiga desta forma continuar arrecadando recursos e manter a finalidade para a qual foi instituída.

2.3.4 Trabalhos Similares

Este trabalho tem por objetivo analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa.

Verifica-se que o tema evidênciação contábil de entidades do Terceiro Setor, é um tema pouco abordado em livros. No entanto encontram-se trabalhos acadêmicos sobre o assunto. Dentre estes trabalhos pode-se citar: Pereira (2006); Silva, V. (2009); Silveira (2007), dentre outros.

O trabalho apresentado por Pereira (2006, p. 8) teve como objetivo,

verificar se as fundações privadas mantenedoras de universidade do Estado de Santa Catarina estão elaborando suas demonstrações contábeis de acordo com as normas editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade aplicáveis nas Entidades sem Fins Lucrativos e as publicando em seus sites na internet.

De uma amostra inicial de dez fundações, foram analisadas quatro fundações. Verificou-se que as fundações não costumam publicar suas demonstrações contábeis em seus sites com frequência. As quatro fundações analisadas apresentaram todas as demonstrações contábeis estabelecidas pelas normas, no entanto algumas demonstrações não apresentaram as terminologias em conformidade. Com relação às informações contidas em notas explicativas, das onze informações obrigatórias, oito não foram apresentadas por quase a totalidade de fundações analisadas.

O objetivo do trabalho apresentado por Silva, V. (2009, p. 16) foi “analisar as demonstrações contábeis elaboradas pela entidade em estudo e verificar se estão de acordo com as normas contábeis vigentes, constatando se as exigências tributárias estão sendo cumpridas”. Neste trabalho a análise ocorre em uma entidade sem fins lucrativos específica. No entanto, para a realização do estudo a entidade não pode ter seu nome divulgado.

Através da análise dos resultados apresentados, verificou-se que a entidade analisada elabora somente a Demonstração do Resultado do Exercício e o Balanço Patrimonial, por achar dispensável a apresentação das demais demonstrações contábeis. Com relação as obrigações tributárias verificou-se que a entidade cumpriu com suas obrigações acessórias, deixando no entanto de apresentar despesa com COFINS.

O trabalho o qual foi referência para a elaboração do presente estudo foi apresentado por Douglas da Silveira (2007). O objetivo era analisar se as demonstrações contábeis das fundações da área de Educação e Pesquisa veladas pelo Ministério Público de Santa Catarina, estavam em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade pertinentes as fundações.

Para verificar a conformidade das demonstrações contábeis, o autor elaborou um “chek list”, no qual constam itens de verificação que visam avaliar a completude das formas de evidenciação utilizadas. Uma análise geral dos resultados apresentados com a aplicação do chek list pode ser percebida através da seguinte descrição de Silveira (2007, p. 113),

Em números gerais, 67% dos itens analisados nos exercícios de 2004, 2005 e 2006 apresentaram indicação positiva de evidenciação. Um número que deveria chegar aos 100% devido à simplicidade dos itens analisados, e devido à orientação das normas contábeis. Os números confirmam a necessidade de que as fundações aprofundem seus conhecimentos em relação à norma e de que caminhem rumo à transparência, sem a qual estarão fadadas ao descrédito da sociedade.

Através dos estudos realizados em fundações referentes a evidenciação contábil, pode-se verificar que as NBC não estão sendo aplicadas adequadamente por boa parte das fundações objeto dos estudos apontados. Tal fato permite concluir, que uma parte das entidades analisadas não estão elaborando suas demonstrações adequadamente, deixando desta forma de evidenciar importantes informações das entidades.

Uma correta aplicação das normas contábeis na escrituração contábil de uma entidade, é de grande importância visto que suas demonstrações contábeis apresentam o patrimônio, assim como as mutações ocorridas no mesmo durante um exercício social. A correta evidenciação auxilia as entidades na transparência de seus atos, demonstrando para os usuários internos e externos da entidade como estão sendo geridos os recursos auferidos e recebidos pelas mesmas.

3 METODOLOGIA

Uma pesquisa é realizada com intuito de adquirir conhecimento sobre determinado assunto visando resolver uma questão problema. Conforme Souza, Fialho e Otani (2007, p. 35),

Uma pesquisa é um processo de construção do conhecimento que tem como meta principal gerar novos conhecimentos e/ou corroborar ou refutar algum conhecimento preexistente. É basicamente um processo de aprendizagem tanto do indivíduo que a realiza quanto da sociedade na qual esta se desenvolve. A pesquisa como atividade regular também pode ser definida como o conjunto de atividades orientadas e planejadas pela busca de um conhecimento.

Quanto aos objetivos, esta pesquisa é classificada em exploratória, pois o tema em análise é pouco explorado, não possuindo muitos trabalhos na área. Deste modo, a pesquisa visa reunir informações e conhecimentos sobre o assunto, para poder realizar o estudo.

Conforme Marconi e Lakatos (1996, p.77), a pesquisa exploratória possui como objetivo, “a formulação de questões ou de um problema, com tripla finalidade: desenvolver hipóteses, aumentar a familiaridade do pesquisador com um ambiente, fato ou fenômeno, para a realização de uma pesquisa futura mais precisa ou modificar e clarificar conceitos”.

Quanto à abordagem do problema, esta pesquisa possui aspectos qualitativos, sendo predominantemente quantitativa. Qualitativa, pois visa analisar as normas que as fundações devem seguir e conferir o seu cumprimento. Quantitativa, pois quantifica os dados coletados podendo utilizar métodos estatísticos.

Conforme Souza, Fialho e Otani (2007, p. 39), pesquisa quantitativa

Caracteriza-se pelo emprego da quantificação tanto no processo de coleta dos dados quanto na utilização de técnicas estatísticas para o tratamento dos mesmos, tem como principal qualidade a precisão dos resultados, sobretudo utilizado em estudos descritivos, que procuram descobrir e classificar a relação de causalidade entre as variáveis da hipótese estabelecida, bem como estabelecer a causalidade entre os fenômenos.

Verifica-se a correlação com a pesquisa, pois esta será elaborada através da utilização de técnicas estatísticas para apresentar os resultados obtidos com a verificação de quais fundações seguiram corretamente as normas contábeis pertinentes.

Ainda se tratando de pesquisa quantitativa, Silva e Menezes (2005, p.20) “Considera que tudo pode ser quantificável, o que significa traduzir em números opiniões e informações para classificá-las e analisá-las.”. Deste modo, o estudo visa demonstrar resultado consistente, ou seja, apresentar a porcentagem de fundações que elaboraram suas demonstrações contábeis

em conformidade com as normas contábeis referentes às entidades sem finalidade lucrativa, possuindo com a utilização de técnicas variadas, como por exemplo, técnicas estatísticas, uma margem de segurança, que garanta confiabilidade ao trabalho.

Com relação aos procedimentos técnicos, a pesquisa é bibliográfica, pois através de material já elaborado, obtiveram-se conceitos e buscou-se conhecer o âmbito do assunto em estudo.

Uma pesquisa bibliográfica, conforme Souza, Fialho e Otani (2007), é realizada através da obtenção de dados em fontes secundárias, utilizando como fontes de coleta de dados materiais publicados, como: livros, revistas, dissertações, periódicos científicos, meios audiovisuais, etc.

A finalidade deste tipo de pesquisa como descrito por Marconi e Lakatos (1996, p. 66), “é colocar o pesquisador em contato direto com tudo o que foi escrito, dito ou filmado sobre determinado assunto, inclusive conferências seguidas de debates que tenham sido transcritos por alguma forma, quer publicadas, quer gravadas”.

Desta forma, a pesquisa bibliográfica foi utilizada para identificar a concepção de diferentes autores sobre o assunto, visando uma melhor compreensão do Terceiro Setor, e das fundações privadas. Também foi utilizada como forma para se obter as normas contábeis pertinentes às fundações privadas, para posterior utilização no trabalho.

A pesquisa será realizada através da coleta de dados, sendo realizada uma coleta documental.

Para obtenção dos dados necessários para execução do trabalho, foi encaminhado um ofício para o Centro de Apoio Operacional da Cidadania e das Fundações (CCF), órgão do Ministério Público Estadual de Santa Catarina, responsável pela defesa dos direitos humanos, da cidadania, e do velamento das fundações de direito privado. A solicitação foi deferida, com a ressalva da impossibilidade de identificação das entidades em análise. O documento consta no apêndice A.

Os dados foram fornecidos em meio magnético, através do software “Sistema de Cadastro de Prestações de Contas” (SICAP), que é o programa utilizado pelas fundações para prestarem contas ao Ministério Público. Neste Software, as fundações preenchem seus dados cadastrais e suas demonstrações contábeis, bem como o seu Relatório de Atividades desenvolvidas durante o exercício em análise.

O SICAP conforme Torres (2007, p. 92) foi “criado pelo Centro de Estudos de Fundações e Entidades de Interesse Social (CEFEIS), pertencente à Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE)”. Este sistema foi instituído com a finalidade de estruturar as

prestações de contas das fundações, visando facilitar a análise por parte dos setores responsáveis pela auditoria das fundações em diferentes Ministérios Públicos Estaduais.

Referindo-se ao Ministério Público do Estado de Santa Catarina, no início de 2002, conforme Setor de Auditoria em Fundações e Demais Entidades do Terceiro Setor (SATS) (2009, p. 5), “iniciou-se um processo de estruturação do Ministério Público para zelar pelo bom desempenho das fundações em suas atividades dispostas nos seus estatutos. Em data de 29/06/2001, foi celebrado um convênio de cooperação científica e tecnológica com a FIPE – Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas, visando instrumentalizar o Ministério Público para o velamento das fundações.”

O SICAP conta com quatro módulos, que são descritos pelo SATS (2009, p. 12-13) da seguinte maneira:

1. **Coletor:** utilizado pela fundação para preenchimento da prestação de contas;
2. **Promotor:** utilizado pelo Promotor na análise da prestação enviada pela fundação. Apresenta as informações de forma simplificada. Este módulo não permite edição dos dados enviados pela fundação, mas viabiliza o preenchimento de relatórios da análise do Promotor;
3. **Administrador:** utilizado pelo Auditor das demonstrações contábeis remetidas pelas fundações. É o módulo completo de todas as informações remetidas pela fundação. Assim como o módulo Promotor, este módulo não permite edição dos dados enviados pela fundação, mas viabiliza o preenchimento de apontamentos que alimentam os relatórios do Auditor; e
4. **Exportador:** usado exclusivamente para o envio de dados das prestações de contas para a FIPE.

A disponibilização de dados para o desenvolvimento deste trabalho ocorreu através do SICAP – Administrador. Dentre os vários campos preenchidos pelas fundações, a coleta de dados foi realizada nos seguintes campos:

- Registros
- Demonstrativo de Ativo
- Demonstrativo de Passivo
- Demonstrativo de Receitas
- Demonstrativo de Despesas
- Demonstrativo de Superávit ou Déficit
- Demonstrativo de Mutações do Patrimônio
- Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos
- Notas Explicativas da Administração às Demonstrações Financeiras
- Composição e Variações do Ativo Permanente
- Fontes de Recursos da Instituição
- Financiamento com Recursos do Orçamento Público

Conforme pode ser observado, as nomenclaturas das demonstrações contábeis apresentadas pelo SICAP não estão em conformidade com as nomenclaturas estabelecidas pela NBC T 3 – Conceito, Conteúdo, Estrutura e Nomenclatura das Demonstrações Contábeis e NBC T 10 – Dos Aspectos Contábeis Específicos em Entidades Diversas – 10.4 – Fundações.

Apesar da divergência na nomenclatura, os demonstrativos apresentados pelo SICAP referem-se às demonstrações contábeis estabelecidas pelas normas apontadas anteriormente. Para melhor visualização da correspondência entre as informações, é apresentado o Quadro 3.

Nomenclatura apresentada no SICAP	Nomenclatura estabelecida pelas NBC T 3 e NBC T 10 - item 10.4
Demonstrativo de Ativo	Balanço Patrimonial
Demonstrativo de Passivo	
Demonstrativo de Superávit ou Déficit	Demonstração de Superávit ou Déficit
Demonstrativo de Mutações do Patrimônio	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
Demonstrativo de Origens e Aplicações de Recursos	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

Quadro 3 – Nomenclatura SICAP x Nomenclatura NBC

Fonte: elaborado pela autora

Outras considerações referentes aos campos onde realizou-se a coleta dos dados devem ser apresentadas, quais sejam:

- “Registros” é um campo no qual a fundação apresenta os registros adquiridos (Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social; Utilidade Pública Federal; Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos; dentre outros)
- “Demonstrativo de Receita” e “Demonstrativo de Despesa” referem-se aos detalhamentos dos valores apresentados no “Demonstrativo de Superávit ou Déficit”;
- “Composição e Variações do Ativo Permanente” é um demonstrativo no qual a fundação apresenta o detalhamento de seu Ativo Permanente;
- “Fontes de Recursos da Instituição” é um demonstrativo no qual a fundação apresenta todas as fontes de recursos do ano em análise; e
- “Financiamento com recursos do orçamento público” é um campo no qual a fundação deve apresentar os recursos advindos do orçamento público.

Conforme pode ser observado, além das demonstrações estabelecidas pelas NBC referentes às entidades sem finalidade lucrativa, o SICAP também possui outros demonstrativos e campos diversificados para preenchimento, os quais são necessários para melhor evidência das transações que afetam o patrimônio das fundações.

As prestações de contas enviadas pelas fundações privadas para análise do Ministério Público do Estado de Santa Catarina, das quais coletou-se dados para a elaboração deste trabalho, foram disponibilizadas através do SICAP. O total de fundações registradas no SICAP é de 185, divididas em 7 áreas. Tais números podem ser visualizados na tabela abaixo.

Tabela 3– Área das Fundações Privadas de SC registradas pelo MP Estadual

Área	Quantidade	Percentual
Educação e Pesquisa	65	35,1%
Saúde	31	16,8%
Assistência Social	31	16,8%
Cultura	19	10,3%
Outros	18	9,7%
Comunicação e Mídia	13	7,0%
Religião	8	4,3%
TOTAL	185	100,0%

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina.

Observando-se a Tabela 3, verifica-se que a área da Saúde, assim como para os itens analisados no IBGE anteriormente, também é a segunda mais representativa. Das 185 fundações, 31 são da área da saúde, o que representa 16,8% do total de fundações.

Da população total de 31 fundações da área da saúde, foram analisadas 13 fundações. As prestações de contas analisadas são referentes aos anos de 2006 a 2008.

A amostra foi elaborada a partir das fundações que enviaram as prestações de contas de 2008 até a data de 15 de outubro de 2009, e que já haviam enviado para análise as prestações de contas referentes aos anos de 2006 e 2007.

A amostra foi, desta forma, escolhida através de um método não probabilístico, utilizando-se amostragem acidental, que conforme Martins (2002, p. 49) “Trata-se de uma amostra formada por aqueles elementos que vão aparecendo, que são possíveis de se obter até completar o número de elementos da amostra. Geralmente utilizada em pesquisas de opinião, em que os entrevistados são acidentalmente escolhidos.”.

Para verificar se todas as fundações preencheram as demonstrações estabelecidas pelas NBC e o Demonstrativo de Fontes de Recursos, que não está estabelecido pela norma, no entanto é apresentado para preenchimento no SICAP, no qual a fundação apresenta as fontes de recursos auferidas ou recebidas no ano, elaborou-se o quadro constante no Anexo 1.

O objetivo deste trabalho, conforme descrito em tópico anterior é analisar a conformidade das demonstrações contábeis das fundações privadas de saúde do Estado de Santa Catarina, cadastradas no Ministério Público Estadual, relativas aos anos de 2006 a 2008 com as normas contábeis estabelecidas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC) aplicáveis a entidades sem finalidade lucrativa.

Para que esta análise pudesse ser realizada, foi elaborado um quadro (Anexo 2) adaptado de trabalho existente sobre evidenciação (Silveira, 2007), contendo alguns itens de verificação, no qual cada item foi analisado nas 13 fundações da amostra e nos três anos em análise, de 2006 a 2008.

Para poder enumerar as fundações que evidenciaram corretamente os itens constantes no quadro do Anexo 2, utilizou-se a mesma metodologia aplicada por Silveira (2007). Para cada item analisado, atribuiu-se a seguinte pontuação:

1 – quando a fundação evidenciou o item de acordo com a norma contábil pertinente as entidades sem finalidade lucrativa; e

0 – quando a fundação não evidenciou o item de acordo com a norma contábil pertinente as entidades sem finalidade lucrativa.

Cabe salientar que cada item constante no Anexo 2, foi observado nas prestações de contas dos anos de 2006 a 2008, das 13 fundações. No entanto este total não aparecerá analisado por todas as fundações, visto que existem itens que dependem de certo acontecimento para serem apresentados. Como por exemplo, o item 1, cuja pergunta de verificação é: “A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?”. Este item será analisado apenas nas fundações que constituíram Provisão para Devedores Duvidosos, uma vez que as fundações que não apresentaram tal provisão, não possuem motivos para apresentar o critério realizado na sua elaboração.

Nos gráficos que serão apresentados para demonstrar os itens analisados e evidenciados, serão apresentados as siglas “Ia” e “Ie”. Ia significa “item analisado” e Ie significa “item evidenciado”

Esta pesquisa, conforme demonstrado acima visa adquirir conhecimentos sobre o assunto em análise, descrevendo e explorando o tema abordado. Através de técnicas estatísticas, demonstrará a porcentagem de fundações que estão elaborando suas demonstrações em conformidade com as Normas Brasileiras de Contabilidade.

4 ANÁLISE DOS RESULTADOS

Neste capítulo apresentam-se características das fundações de saúde analisadas. Posteriormente é apresentado a análise e o resultado da aplicação do “chek list” (Quadro do Anexo 2). Sendo demonstrado de forma individual os resultados apresentados em cada demonstração contábil analisada.

4.1 CARACTERÍSTICAS DAS FUNDAÇÕES ANALISADAS

As fundações de saúde analisadas apresentam em seus estatutos sociais as finalidades pela qual foram instituídas. Apesar de serem da mesma área, verificou-se que apresentam diversificadas finalidades.

Observou-se que uma única fundação apresenta mais de uma finalidade. Algumas das finalidades apresentadas são: atendimento médico hospitalar; atendimento hospitalar de doenças específicas; promoção de palestras e conscientização sobre algumas doenças; patrocínio de pesquisas envolvendo diagnóstico e tratamento de doenças; dentre outras.

Ao todo estão cadastradas no SICAP 31 fundações de Saúde, das 185 conhecidas e cadastradas pelo MPSC. Dentre as 31 fundações de Saúde, a mais antiga foi fundada no ano de 1968 e a mais nova em 2003. Para melhor caracterizar as fundações em análise, é apresentada a Tabela 4.

Tabela 4 – Localização das fundações de saúde ativas registradas pelo MPSC

Localização	População	Percentual	Amostra	Percentual
Capital	5	16%	3	23%
Interior	26	84%	10	77%
Total	31	100%	13	100%

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Conforme Tabela 4, das 31 fundações da área de saúde, 5 estão localizadas na Capital e 26 no Interior. Das 13 fundações que foram analisadas para realização deste trabalho, 3 localizam-se na Capital e 10 no Interior. Verifica-se a predominância das fundações de saúde em cidades do interior.

Estando as fundações cadastradas no MPSC, devem anualmente preencher no SICAP - Coletor a prestação de contas e enviar para análise. No SICAP constam vários campos para

preenchimento, tais como: Órgãos da Instituição, Registros, Relatório da Administração, Demonstrações Contábeis, dentre outros.

Foram analisadas para este trabalho cinco demonstrações contábeis estabelecidas pelo CFC através das NBC e alguns campos que não estão abrangidos pela norma, mas que, auxiliam a fundação na evidenciação de suas mutações patrimoniais.

Para verificar se todas as fundações preencheram as demonstrações necessárias para análise, aplicou-se a Tabela 5.

Tabela 5– Demonstrações Contábeis apresentadas pelas fundações

Demonstrações verificadas	Amostra	Anos analisados						TOTAL
		2006	%	2007	%	2008	%	
A Fundação Apresentou Balanço Patrimonial?	13	13	100%	13	100%	13	100%	39
A Fundação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	13	11	85%	12	92%	13	100%	36
A Fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	13	12	92%	12	92%	13	100%	37
A Fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	13	13	100%	13	100%	13	100%	39
A Fundação apresentou Notas Explicativas?	13	10	77%	9	69%	9	69%	28
A Fundação apresentou Demonstrativo de Fonte de Recursos?	13	12	92%	12	92%	13	100%	37

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A partir da Tabela 5, verifica-se que apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit foram apresentados por todas as fundações da amostra nos três anos em análise.

A demonstração com menor número de preenchimento foi as Notas Explicativas. Das 13 fundações analisadas em 2006, 10 preencheram o demonstrativo. Já nos anos de 2007 e 2008, das 13 fundações analisadas apenas 9 o preencheram.

Observa-se que no ano de 2008, quase a totalidade das fundações preencheram as demonstrações, com exceção de 4 (quatro) fundações que não preencheram as Notas Explicativas. Apesar do não preenchimento de algumas demonstrações, observa-se que em conjunto, foi possível analisar grande quantidade de demonstrações.

Conforme pode ser percebido algumas fundações, não preenchem todos os demonstrativos apresentados no SICAP, restringindo a pesquisa apenas aos demonstrativos apresentados. Contudo algumas fundações enviam documentos impressos como complemento

da prestação de contas. Para este trabalho a análise ocorreu através das informações e dados apresentados no SICAP, desconsiderando qualquer documentação impressa.

Em duas prestações de contas específicas, em razão de problema técnico no arquivo magnético não se pode verificar os “Registros” apresentados, e o campo “Financiamento com recursos do orçamento público”, pois aparecem em branco.

Nos tópicos seguintes, serão apresentadas as análises efetuadas em cada demonstração contábil a partir da aplicação do “chek list”.

4.2 BALANÇO PATRIMONIAL

Para análise do Balanço Patrimonial são apresentados 7 (sete) itens de verificação. Através da análise destes itens, tem-se por objetivo verificar a conformidade do Balanço Patrimonial com as NBC aplicadas às entidades sem finalidade lucrativa.

Os itens em análise se referem aos itens de número 1 ao 7 do Anexo 2. Alguns itens, especificamente os itens 4 e 5, devem estar presentes nas 13 (treze) fundações analisadas, pois referem-se a contas de preenchimento obrigatório no demonstrativo. Os demais itens serão analisados apenas nas fundações que o preencheram. Por exemplo: o item 1, cuja questão de verificação é “A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?”, abrange apenas as fundações que elaboraram Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa. Caso a fundação não tenha realizado tal provisão, não deve apresentar os critérios para sua constituição, ficando a análise limitada apenas às fundações que a apresentaram.

Na Tabela 6 é apresentada a quantidade de itens que foram analisados e a quantidade de itens evidenciados pelas fundações, assim como o percentual de evidenciação destas fundações.

Tabela 6– Balanço Patrimonial

	Item Verificado	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
1	A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	0	0	-	1	0	0%	1	0	0%	2	0	0%
2	A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	5	2	40%	5	0	0%	2	0	0%	12	2	17%
3	A fundação evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	6	6	100%	6	6	100%	5	5	100%	17	17	100%
4	A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	13	11	85%	13	11	85%	13	12	92%	39	34	87%
5	A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	13	7	54%	13	7	54%	13	8	62%	39	22	56%
6	A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	0	0	-	0	0	-	0	0	-	0	0	-
7	A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	8	7	88%	11	9	82%	11	8	73%	30	24	80%
TOTAL		45	33	73%	49	33	67%	45	33	73%	139	99	71%

Fonte: elaborado pela autora baseado em dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Conforme Tabela 6, observa-se que apenas uma fundação apresentou provisão para créditos de liquidação duvidosa nos anos de 2007 e 2008 e não evidenciou o critério utilizado para realizar tal provisão.

Durante a análise realizada, observou-se que algumas fundações apresentaram em Nota Explicativa o motivo de não possuírem provisão para créditos de liquidação duvidosa. O motivo apontado foi a finalidade da fundação ser de assistência a saúde, e não possuir finalidade lucrativa.

Pode-se observar também a partir da Tabela 6, que nenhuma das 13 (treze) fundações analisadas, apresentou reserva de reavaliação, motivo pelo qual não houve baixa de tal reserva.

Dos itens analisados, apenas um item foi evidenciado adequadamente por todas as fundações que o apresentaram nos três anos analisados. Tal item refere-se à apresentação de contas do ativo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do respectivo grupo de contas. O mesmo não ocorreu com o passivo, conforme demonstrado no Gráfico 1.

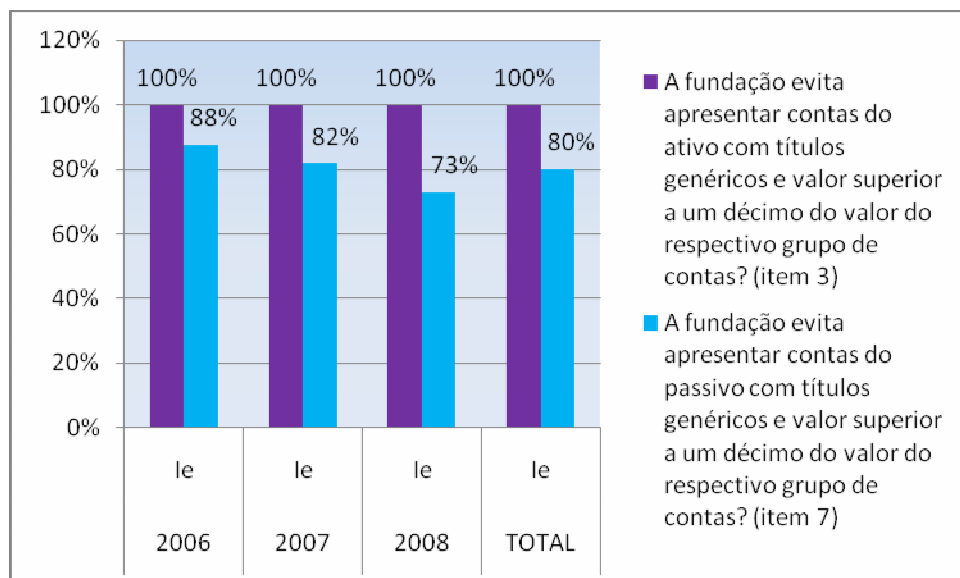


Gráfico 1– Balanço Patrimonial: itens 3 e 7 - percentual de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Através da análise do Gráfico 1, verifica-se a prática, por parte das fundações de evitar apresentar valor nas contas genéricas do ativo que ultrapassem um décimo do valor do respectivo grupo. Verificou-se que, ao utilizar tais contas, as fundações não ultrapassaram o percentual exigido, ou, quando ultrapassado, evidenciaram a composição do saldo em notas explicativas.

Com relação ao item 7, verifica-se que em 2006, de 8 (oito) fundações analisadas, 7 (sete) evidenciaram adequadamente, o que representa que 88% das fundações analisadas evitaram apresentar contas do passivo com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas. Em 2007, o percentual de evidência baixou para 82%. O ano com menor percentual de evidência foi 2008, no qual 73% das fundações analisadas apresentaram o item adequadamente.

O Gráfico 2 demonstra o percentual de evidência referente aos itens que puderam ser analisados em todas as fundações da amostra.

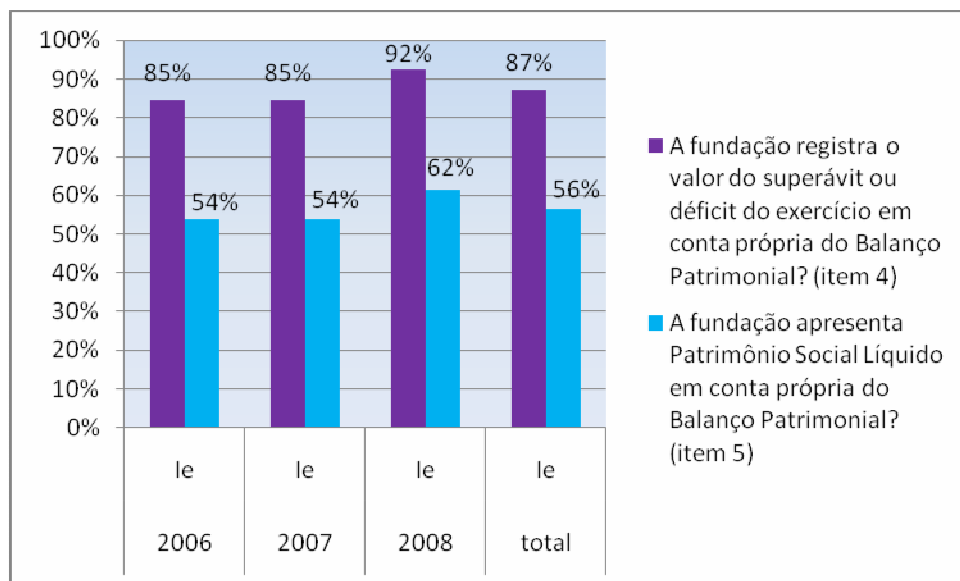


Gráfico 2– Balanço Patrimonial: itens 4 e 5 - percentual de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

A partir do Gráfico 2, é possível perceber que as fundações estão registrando quase que em sua totalidade o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial.

O mesmo não se pode dizer sobre a evidenciação do valor do Patrimônio Social Líquido no balanço, pois de todos os anos analisados, um pouco mais da metade das fundações evidenciaram adequadamente. O ano em que as fundações apresentaram maior percentual de evidenciação deste item foi 2008. Porém, mesmo sendo o ano com maior percentual, a evidenciação do registro do Patrimônio Social Líquido manteve percentual baixo, apenas 62% das fundações registraram o valor em conta própria do Balanço Patrimonial.

Em uma visão geral da análise referente ao Balanço Patrimonial, pode-se perceber que o item mais evidenciado adequadamente, foi o item 3, apresentando percentual de evidenciação de 100% em todos os anos. E o item menos evidenciado foi o item 1, no entanto tal item atingiu percentual zero, pois a única fundação que apresentou provisão para devedores duvidosos não apresentou seus critérios de elaboração.

Percebe-se também que o item 2 apresentou baixa evidenciação, o que não deveria ocorrer devido à importância de tal item. No ano de 2006, das 5 (cinco) fundações analisadas, duas registraram adequadamente os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo. Nos anos de 2007 (5 fundações) e 2008 (2 fundações), nenhuma fundação registrou o item adequadamente.

Sendo convênio um recurso adquirido junto a órgãos públicos, a fundação deveria demonstrá-los com transparência, pois são recursos públicos que poderiam estar sendo aplicados em outras finalidades. Além de uma correta evidenciação transmitir maior credibilidade à fundação.

4.3 DEMONSTRAÇÃO DAS MUTAÇÕES DO PATRIMÔNIO SOCIAL

Conforme analisado anteriormente na Tabela 5 (p. 51), algumas fundações não preencheram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. No ano de 2006, 11 (onze) fundações apresentaram o demonstrativo preenchido, o que representa 85% do total de fundações analisadas. Já no ano de 2007, 12 (doze) fundações, ou seja, 92% da amostra preencheu o demonstrativo. No ano de 2008, observa-se que todas as fundações apresentaram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social preenchida.

O total de itens analisados e evidenciados é demonstrado na Tabela 7, na qual, através de porcentagem, demonstra-se quanto a fundação evidenciou dos itens em questão. Os itens analisados referem-se aos itens 8 ao 10 do quadro apresentado no Anexo 2.

Tabela 7– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social

	Item Verificado	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
8	A fundação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?	11	10	91%	10	7	70%	12	9	75%	33	26	79%
9	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	11	11	100%	12	10	83%	13	12	92%	36	33	92%
10	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	11	11	100%	12	10	83%	13	12	92%	36	33	92%
	TOTAL	33	32	97%	34	27	79%	38	33	87%	105	92	88%

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Conforme pode ser observado, no ano de 2006, dois dos três itens analisados, foram evidenciados adequadamente em sua totalidade. No item 9, verifica-se que 100% das fundações analisadas apresentaram o resultado líquido do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social. O mesmo pode ser observado com relação ao item 10, pois

100% das fundações evidenciaram o saldo ao final do período em conformidade com o saldo apresentado no Balanço Patrimonial.

Outro ponto a analisar, é referente ao item 8, nos anos de 2007 e 2008. Para análise deste item, é necessário que a demonstração do ano anterior ao da análise esteja preenchida. Observou-se que em 2006, 2 (duas) fundações não preencheram a demonstração, deste forma em 2007, das 12 (doze) fundações que apresentaram a demonstração, 10 (dez) puderam ser analisadas. O mesmo ocorreu em 2008.

O Gráfico 3 demonstra a quantidade de itens analisados e evidenciados, assim como o percentual de evidenciação verificado no item 8.

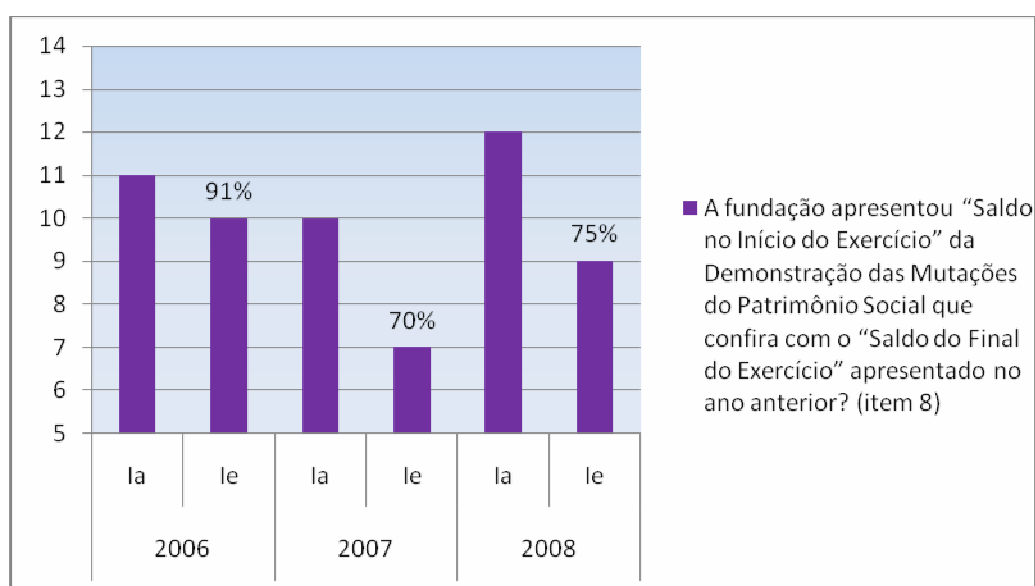


Gráfico 3– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 8- itens analisados x itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme Gráfico 3, no ano de 2006, das 11 (onze) fundações que preencheram a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, 91%, ou seja, 10 (dez) fundações apresentaram saldo no início do exercício em conformidade com o saldo apresentado no final do exercício no ano anterior.

Com relação ao ano de 2007, das 10 (dez) fundações analisadas, apenas 7 (sete) evidenciaram adequadamente o item. Em comparação ao ano anterior, houve redução de 23,08% na evidenciação.

Em 2008, verifica-se que foi o ano em que o item mais pode ser analisado, porém a quantidade de itens evidenciados apesar de ser maior que o ano de 2007, foi menor em 17,58% com relação ao ano de 2006.

Observando a variação de itens analisados e evidenciados, verifica-se que dos três exercícios, 2006 foi o ano que apresentou maior evidenciação do item em análise, demonstrando que as fundações decaíram em termos de evidenciação do saldo no início do exercício, em conformidade com o valor apresentado no final do ano anterior.

O Gráfico 4 apresenta a evidenciação verificada na análise do item 9.

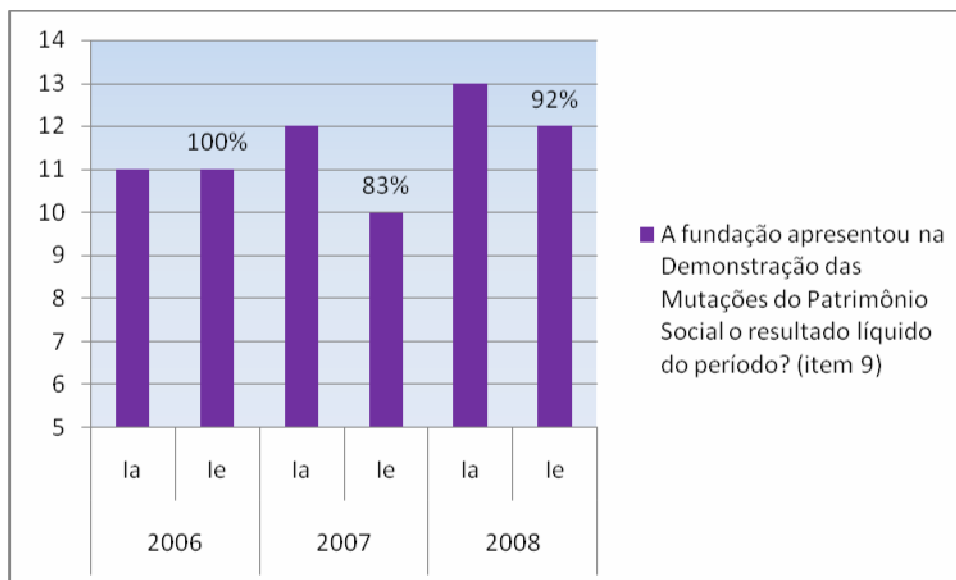


Gráfico 4 – Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 9 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

A partir do Gráfico 4, e conforme descrito anteriormente, é possível perceber que no ano de 2006 todas as fundações analisadas evidenciaram o item adequadamente.

No ano de 2007, foi possível analisar uma fundação a mais, do que as analisadas no ano de 2006, no entanto, a evidenciação do item reduziu de 100% para 83%. Tal percentual demonstra que 17% das fundações analisadas não apresentaram o resultado líquido do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, deixando desta forma de evidenciar a mutação ocorrida no Patrimônio Social Líquido da fundação, derivado do acréscimo ou decréscimo referente ao superávit ou déficit do exercício que não foi registrado adequadamente.

Com relação ao ano de 2008, é visível que todas as fundações da amostra apresentaram o item em questão, no entanto 92% o evidenciaram de forma adequada.

Analisando os três anos, observa-se que houve uma queda na evidenciação no ano de 2007, comparativamente ao ano de 2006. Porém no ano de 2008 houve um aumento no percentual de evidenciação.

No Gráfico 5 apresenta-se a análise do item 10.

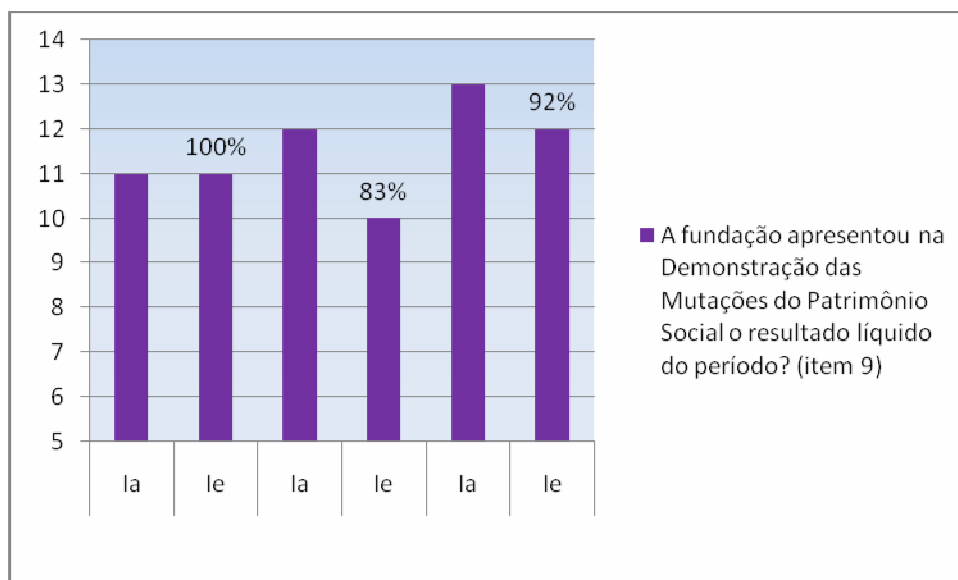


Gráfico 5— Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: item 10 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Analisando o Gráfico 5, pode-se observar que no ano de 2006, todas as fundações analisadas evidenciaram o item adequadamente, ou seja, apresentaram saldo ao final do período.

No ano de 2007, houve acréscimo de uma fundação na análise, e a porcentagem de itens evidenciados reduziu de 100% para 83%, comparativamente ao ano de 2006. Desta forma fica evidente que 17% das fundações analisadas, ou seja 2 (duas) fundações, não apresentaram saldo ao final do período.

Em 2008, todas as fundações pertencentes à amostra foram analisadas, das quais 12 (doze) evidenciaram adequadamente o saldo ao final do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Com relação aos três anos em análise, houve uma queda na evidenciação de 17% no ano de 2006 para 2007. Já o contrário ocorreu de 2007 para 2008, pois houve um aumento na evidenciação de aproximadamente 10,84%.

No Gráfico 6, é apresentada a porcentagem de evidenciação de cada item analisado referente aos anos de 2006 a 2008. Também apresenta-se o percentual total de evidenciação por item analisado.

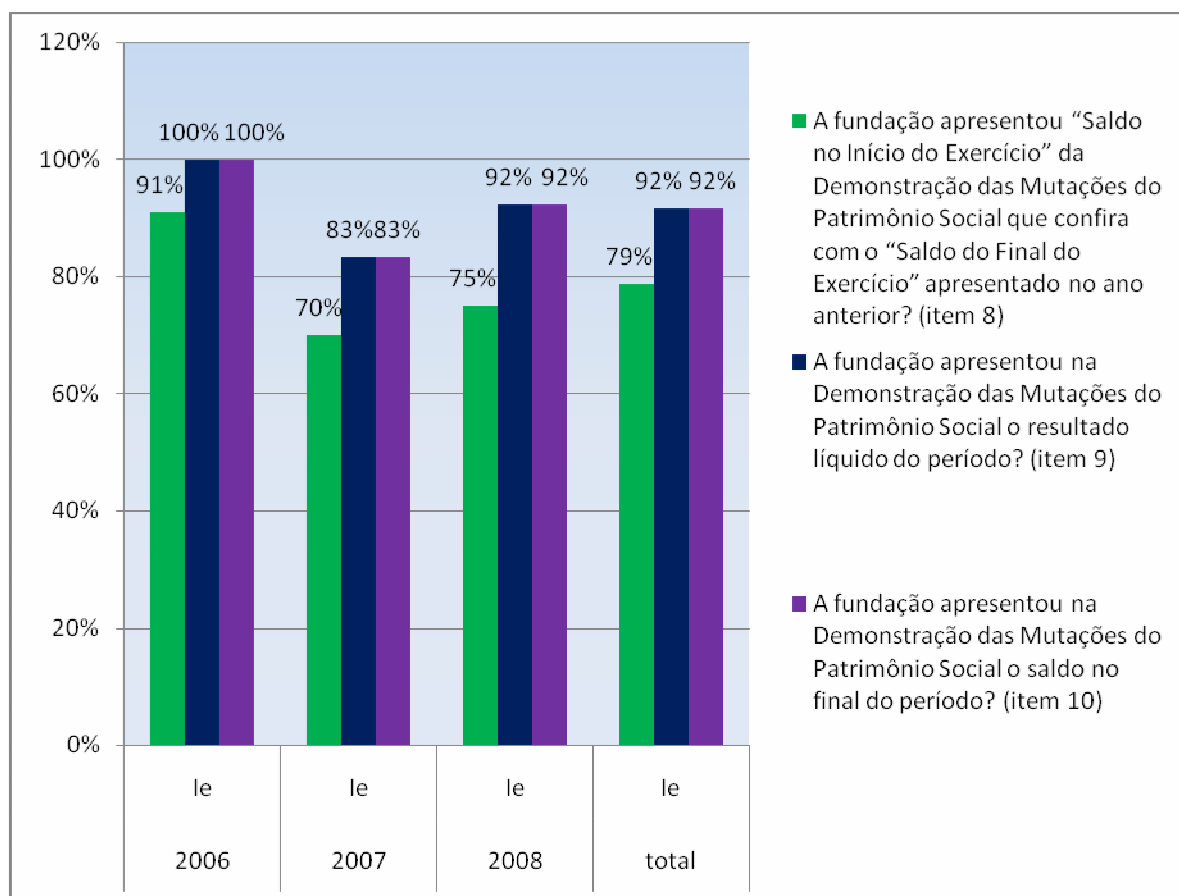


Gráfico 6– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: percentual de todos os itens evidenciados
 Fonte: elaborado pela autora

A partir do Gráfico 6, é possível perceber que o item menos evidenciado foi o item 8, o que demonstra que as fundações não estão registrando o saldo no início do exercício adequadamente na elaboração da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Em relação aos itens 9 e 10, percebe-se que nos anos de 2006 a 2008, a porcentagem de itens evidenciados foi a mesma para os dois anos analisados. No ano de 2006, a totalidade das fundações analisadas registraram adequadamente o resultado líquido no período, assim como a evidenciação do saldo ao final do período na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Ainda em relação aos itens 9 e 10, observa-se que 83% das fundações evidenciaram os itens adequadamente em 2007, e em 2008, o percentual de evidenciação aumentou para 92%.

Pode-se concluir que 79% dos itens analisados apresentaram a escrituração adequada com relação ao saldo no início do período. Apesar de ser esperado que as fundações cumpram as normas contábeis, e apresentem 100% de seus itens evidenciados adequadamente, não é isso que ocorre na prática. No entanto o item em análise, pela facilidade de evidenciação, deveria ter sido apresentado adequadamente por todas as fundações analisadas, pois para escriturar o saldo no início do exercício em conformidade com o saldo apresentado no final do

exercício anterior, basta visualizar a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social do ano anterior ao demonstrativo que está sendo elaborado.

Verifica-se que o item 8 e 9 obtiveram o maior percentual de itens evidenciados, para ambos houve uma queda na evidenciação de 2007, comparativamente ao ano de 2006. E em 2008, houve aumento dos itens evidenciados, no entanto não ultrapassou ou foi igual ao percentual apresentado no ano de 2006.

Analisando os três anos, verifica-se que a maior evidenciação do demonstrativo, ocorreu no ano de 2006. Em 2007, foi o ano em que as fundações apresentaram menor percentual de evidenciação do demonstrativo. No ano de 2008 houve aumento no percentual de evidenciação comparativamente ao apresentado no ano de 2007, no entanto, não superou o apresentado em 2006.

No Gráfico 7, é apresentado o total de itens analisados e evidenciados por ano. Assim como o total de itens analisados e evidenciados, nos três anos em análise.

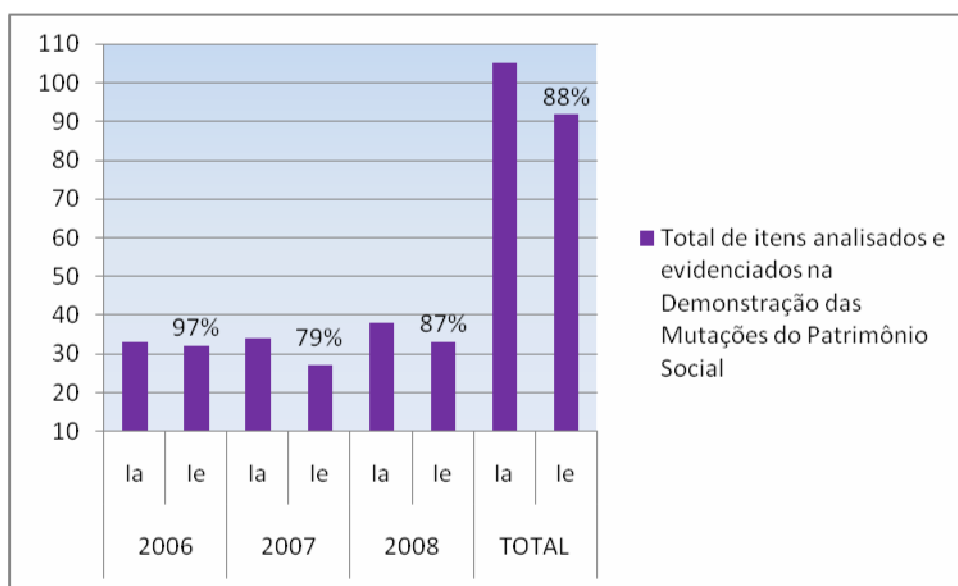


Gráfico 7– Demonstração das Mutações do Patrimônio Social: total de itens analisados x total de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme demonstrado no Gráfico 7, das 33 (trinta e três) prestações de contas analisadas, pode-se observar que em 32 (trinta e duas) houve a apresentação dos itens analisados adequadamente em 2006, o que representou um percentual de evidenciação de 97%.

No ano de 2007 apesar do aumento em relação a análise de uma demonstração, a evidenciação de tais itens reduziram em aproximadamente 18,56% se comparado com o ano de 2006.

Em 2008, observa-se um aumento de fundações analisadas, assim como de itens evidenciados, em comparação com o ano de 2007. Já se comparado ao ano de 2006, percebe-se que os itens evidenciados reduziram de valor. O ano de 2006 foi o ano no qual as fundações evidenciaram de maneira mais adequada a Demonstração das Mutações do Patrimônio Social.

Em uma análise geral, percebe-se que 88% dos itens analisados na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, estavam em conformidade com o estabelecido pela norma contábil. Foi realizada a análise de 105 itens, dos quais 92 itens foram evidenciados adequadamente pelas fundações em análise.

4.4 DEMONSTRAÇÃO DAS ORIGENS E APLICAÇÕES DE RECURSOS

A Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos (DOAR) evidencia a variação do Capital Circulante Líquido ocorrida de um ano para o outro, demonstrando as alterações na posição financeira da fundação. Observou-se, conforme Tabela 5 (p.51) apresentada anteriormente, que nos anos de 2006 e 2007, uma fundação deixou de apresentar a demonstração, tal fato possibilitou a análise de 12 (doze) fundações nos respectivos anos. Em 2008, foi possível analisar todas as fundações, pois as mesmas preencheram a demonstração.

Verifica-se na Tabela 8 o total de itens analisados e evidenciados pelas fundações no período de 2006 a 2008. Assim como o percentual de itens evidenciados. Os itens em análise referem-se aos itens 11 e 12 do Quadro constante no Anexo 2.

Tabela 8– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos

	Item Verificado	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
11	A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	12	12	100%	12	11	92%	13	12	92%	37	35	95%
12	A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos?	12	6	50%	12	8	67%	13	8	62%	37	22	59%
	TOTAL	24	18	75%	24	19	79%	26	20	77%	74	57	77%

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A partir da Tabela 8, pode-se observar que o percentual máximo de evidenciação foi alcançado uma única vez. Tal fato ocorreu no ano de 2006 na análise do item 11, ou seja, todas as fundações analisadas apresentaram o superávit ou déficit do exercício em local apropriado e com o valor adequado. Esta evidenciação pode ser observada no Gráfico 8.

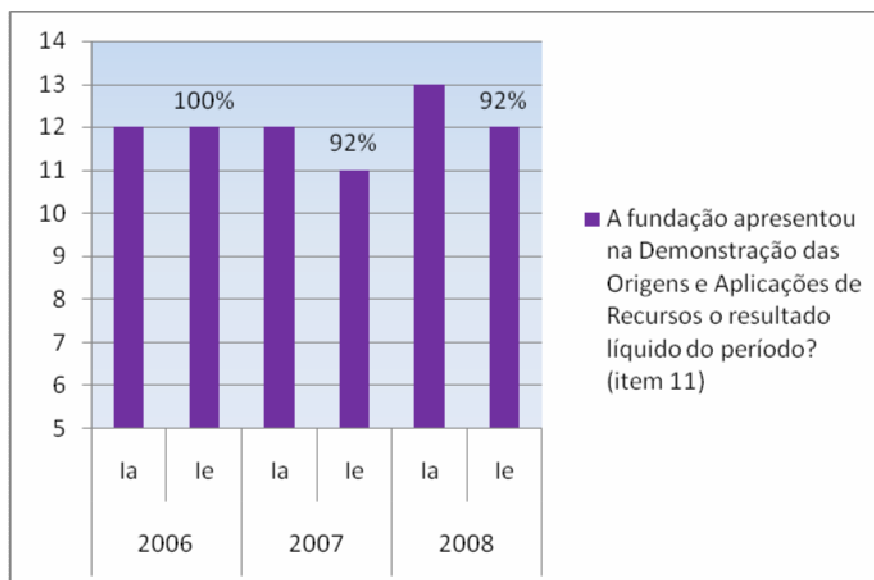


Gráfico 8– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: item 11 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Observa-se pelo Gráfico 8, que em 2006, das 12 (doze) fundações analisadas, todas evidenciaram o resultado líquido do período na DOAR. No ano de 2007, assim como em 2006, 12 (doze) fundações puderam ser analisadas, no entanto uma fundação deixou de evidenciar o item adequadamente. Em 2008, a totalidade da amostra pôde ser analisada, pois todas as fundações preencheram a demonstração em análise.

Apesar do aumento em 2008 da quantidade de fundações analisadas, observa-se através do Gráfico 8, que a representatividade de itens evidenciados manteve-se a mesma do ano de 2007, ou seja 92%, pois o total de itens evidenciados aumentou na mesma proporção do aumento de fundações analisadas.

No Gráfico 9 é apresentado a quantidade de itens analisados e evidenciados nos anos de 2006 a 2008, assim como o percentual de evidenciação apresentado nos mesmos anos, com relação ao item 12.

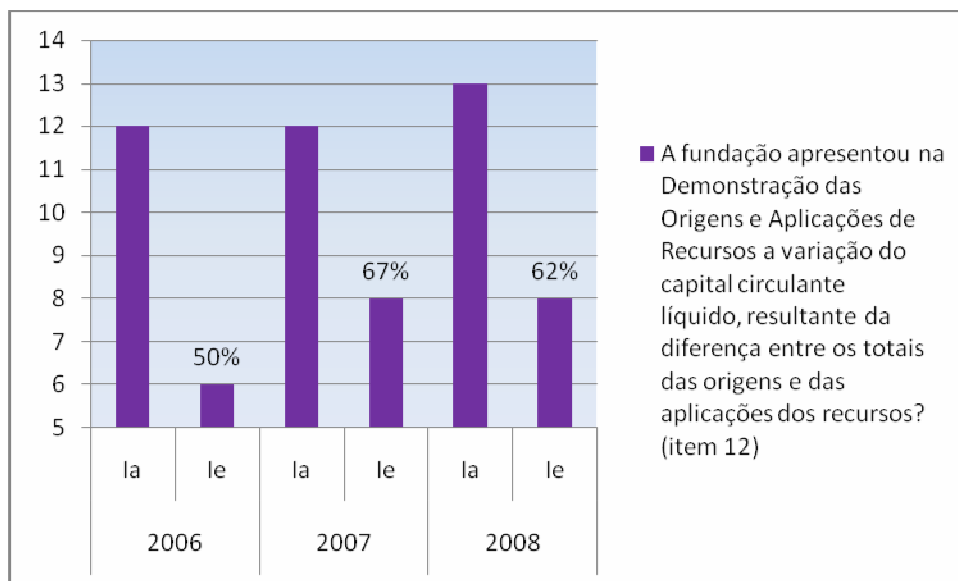


Gráfico 9– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: item 12 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: elaborado pela autora

Verifica-se a partir do Gráfico 9 que em 2006, apenas metade das fundações analisadas evidenciaram o item adequadamente. Ou seja, 50% das fundações analisadas demonstraram adequadamente a variação sofrida no Capital Circulante Líquido (CCL) da fundação.

Em 2007, observa-se que das 12 (doze) fundações analisadas, 8 (oito) demonstraram adequadamente as origens e aplicações de recursos oriundas das operações da fundação.

No ano de 2008, houve acréscimo na análise, com a inclusão de uma fundação, em comparação com os anos de 2006 e 2007. Das 13 (treze) fundações analisadas, 8 (oito) evidenciaram o item adequadamente, representando desta forma uma evidenciação contábil de 62%. Sendo assim, 38% das fundações não apresentaram adequadamente a variação do Capital Circulante Líquido, resultante da diferença entre os totais das origens a das aplicações dos recursos.

O Gráfico 10 demonstra o percentual de evidenciação dos dois itens em análise da DOAR.

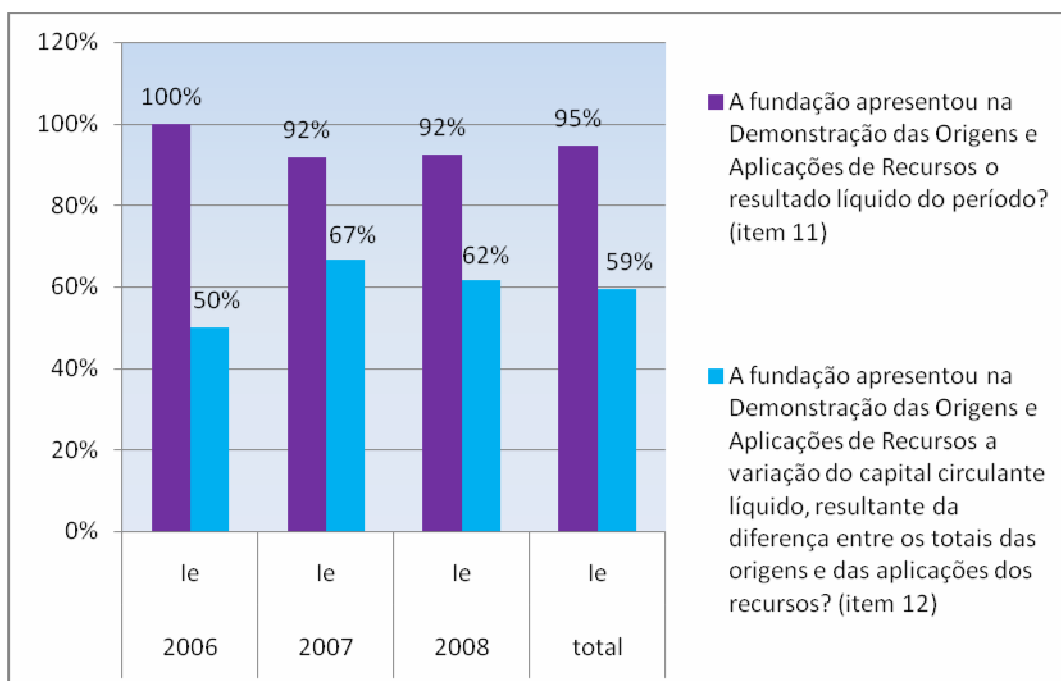


Gráfico 10– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: percentual de itens evidenciados

Fonte: elaborado pela autora

É possível perceber, a partir do Gráfico 10, que nos três anos analisados o item 11 apresentou maior evidenciação em comparação com o item 12. Com a análise do item 11, conclui-se que no ano de 2006, 100% das fundações evidenciaram o item, e nos anos de 2007 e 2008, grande parte das fundações, 92% nos dois anos, apresentaram adequadamente o valor do superávit e déficit do exercício em local apropriado na DOAR.

Em referência ao item 12, em todos os períodos analisados, sua evidenciação foi menor que 70%. Houve uma melhora na evidenciação em 2007, comparado com o ano de 2006. No entanto, de 2007 para 2008, o percentual de itens evidenciados reduziu em aproximadamente 7,46%.

O total de itens evidenciados apresentado pelas fundações foi de 95% para o item 11 e 59% para o item 12. Ou seja, apesar de 95% das fundações estarem demonstrando o valor e a adequada escrituração do superávit ou déficit do exercício na DOAR, apenas 59%, um pouco mais da metade das fundações analisadas, apresentaram a variação do Capital Circulante Líquido, em conformidade com as variações na posição financeira da fundação.

Para finalizar a análise é apresentado o Gráfico 11.

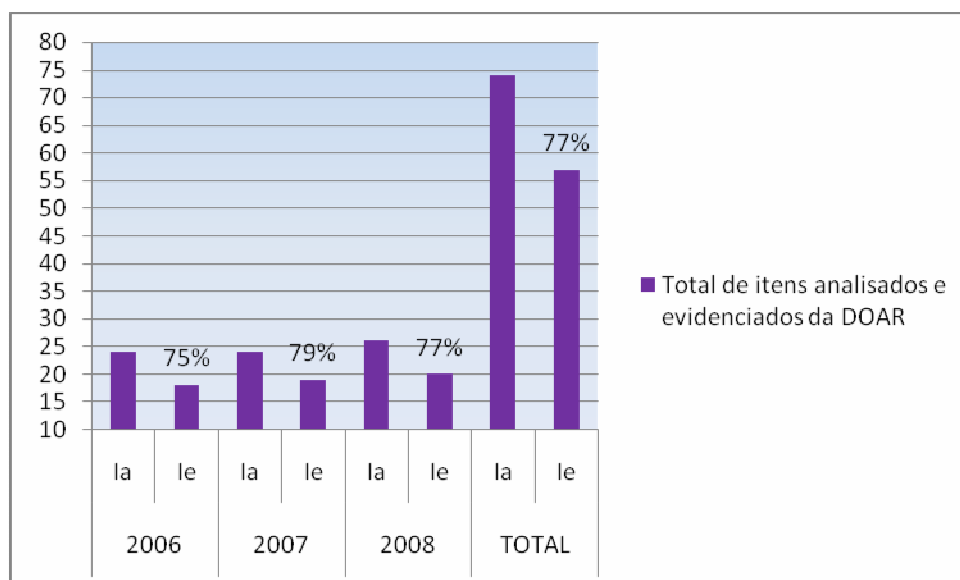


Gráfico 11– Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos: total de itens analisados x total de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Em análise ao Gráfico 11, observa-se o total apresentado na análise e evidenciação dos itens 11 e 12 conjuntamente, e o percentual de itens evidenciados em cada período. No ano de 2006, das 24 (vinte e quatro) fundações analisadas, 18 (dezoito) evidenciaram adequadamente, o que representa um percentual de evidenciação de 75%.

No ano de 2007, apresentou-se uma evidenciação de 79%, visto que os itens analisados com relação a 2006 mantiveram-se constantes em 24, e 19 itens foram apresentados adequadamente. Isto representa uma evidenciação de aproximadamente 5,3% superior ao apresentado no ano anterior.

Com relação a 2008, verifica-se que aumentou a quantidade de itens analisados, de 24 em 2007 para 26 em 2008, sendo evidenciados apenas 20 itens.

Analisando o total de evidenciação dos itens referentes a DOAR, percebe-se que 77% foram apresentados de acordo com as normas contábeis pertinentes. Deixando de evidenciar adequadamente 33% dos itens analisados.

Em uma visão geral, a maioria das fundações estão apresentando o resultado líquido do período adequadamente na DOAR. No entanto as fundações devem possuir zelo na elaboração de tal demonstrativo, pois seu preenchimento em conformidade com as normas demonstra aos usuários da Contabilidade, assim como, demais interessados pelas fundações, as variações ocorridas na posição financeira da fundação.

Uma evidenciação adequada de tal demonstrativo gera maior credibilidade perante pessoas internas e externas das fundações, pois destaca de que forma a fundação está gerando e recebendo recursos, e de que forma tais recursos estão sendo aplicados.

Com a entrada em vigor da Lei nº 11.638/2007, a DOAR deixou de ser obrigatória a partir do exercício de 2008, em seu lugar deve-se elaborar a Demonstração do Fluxo de Caixa (DFC). O SICAP não apresentou seu sistema de 2008 em conformidade com a nova lei, apresentando para preenchimento da fundação apenas a DOAR. No entanto entende-se necessário que seja elaborada a DFC por parte das fundações para que cumpram com o estabelecido em lei.

4.5 DEMONSTRAÇÃO DO SUPERÁVIT OU DÉFICIT

A Demonstração do Superávit ou Déficit tem por objetivo demonstrar o resultado obtido pela fundação, através da prestação de seus bens e serviços. Esta demonstração é equivalente a Demonstração do Resultado do Exercício elaborada por empresas privadas. No entanto, uma fundação por não visar distribuir resultado, deve reverter seu resultado positivo para a finalidade na qual a fundação foi constituída.

A alteração da nomenclatura da Demonstração do Resultado do Exercício para Demonstração do Superávit ou Déficit é regulamentada pela NBC T 10, no item 10.4.5.1.

Para verificar se a Demonstração do Superávit ou Déficit foi elaborada pelas 13 (treze) fundações em análise, em conformidade com as NBC, aplicou-se a verificação dos 10 itens listados na Tabela 9 que será apresentada adiante. Tais itens correspondem aos itens de número 13 ao 22 do quadro constante no Anexo 2.

Os itens 13, 14 e 21 da Tabela 9 devem ser apresentados por todas as fundações, pois conforme Tabela 5 (p.51) apresentada anteriormente, todas as fundações preencheram a Demonstração de Superávit ou Déficit, possibilitando a análise dos três itens em questão. No entanto observa-se conforme tabela 9, que o item 21, nos anos de 2006 e 2007, foi apresentado em 12 (doze) fundações e não nas 13 (treze) fundações analisadas. Tal fato ocorreu, pois uma fundação não preencheu o Demonstrativo de Fontes de Recursos, demonstrativo este disponibilizado no SICAP, cujo preenchimento é obrigatório.

Os demais itens foram verificados em todas as fundações, no entanto só foram analisados nas fundações que o preencheram, sendo que são itens que não possuem preenchimento obrigatório. Pois por exemplo, o item 15 “A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?”, pode ser analisado somente nas fundações que preencheram contas genéricas nos

anos analisados, se a fundação não preencheu contas genéricas, não existe o fato gerador da análise, então tal fundação não necessita ser analisada com relação a este item.

A Tabela 9 apresenta os itens analisados e evidenciados nas fundações. Assim como o percentual de evidenciação.

Tabela 9– Demonstração do Superávit ou Déficit

	Item Verificado	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
13	A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	13	12	92%	13	12	92%	13	11	85%	39	35	90%
14	A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	13	10	77%	13	7	54%	13	8	62%	39	25	64%
15	A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	11	9	82%	9	6	67%	11	7	64%	31	22	71%
16	A fundação registra despesas com encargos sociais?	11	5	45%	10	6	60%	10	7	70%	31	18	58%
17	A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	4	1	25%	2	0	0%	3	1	33%	9	2	22%
18	A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	12	7	58%	12	6	50%	12	6	50%	36	19	53%
19	A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	0	0	-	2	0	0%	2	1	50%	4	1	25%
20	A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	12	7	58%	12	10	83%	13	10	77%	37	27	73%
21	A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?	12	1	8%	12	2	17%	13	2	15%	37	5	14%
22	A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas na ficha "Fontes de Recursos/Financiamento com recursos do orçamento público" do SICAP?	10	4	40%	8	0	0%	8	1	13%	26	5	19%
	TOTAL	98	56	57%	93	49	53%	98	54	55%	289	159	55%

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

Conforme pode ser visualizado na Tabela 9, o item 13 apresentou maior percentual de evidenciação dentre todos os itens analisados. Tal fato demonstra que nos anos de 2006 a 2008, 90% das fundações utilizaram o regime de competência em sua contabilidade, respeitando desta forma a NBC, assim como o Princípio da Competência.

A análise constatou também que pouco mais de 70% das fundações (itens 15 e 20) evitam apresentar contas de receitas e despesas com títulos genéricos e valor superior a um décimo do valor total das receitas e despesas respectivamente.

Através da análise da Tabela 9, percebe-se que no total dos três anos analisados, 58% das fundações registram despesas com encargos sociais adequadamente. Observa-se também que é baixa a evidenciação de despesas de INSS referentes a prestação de serviços por terceiros. Para melhor visualização é apresentado o Gráfico 12.

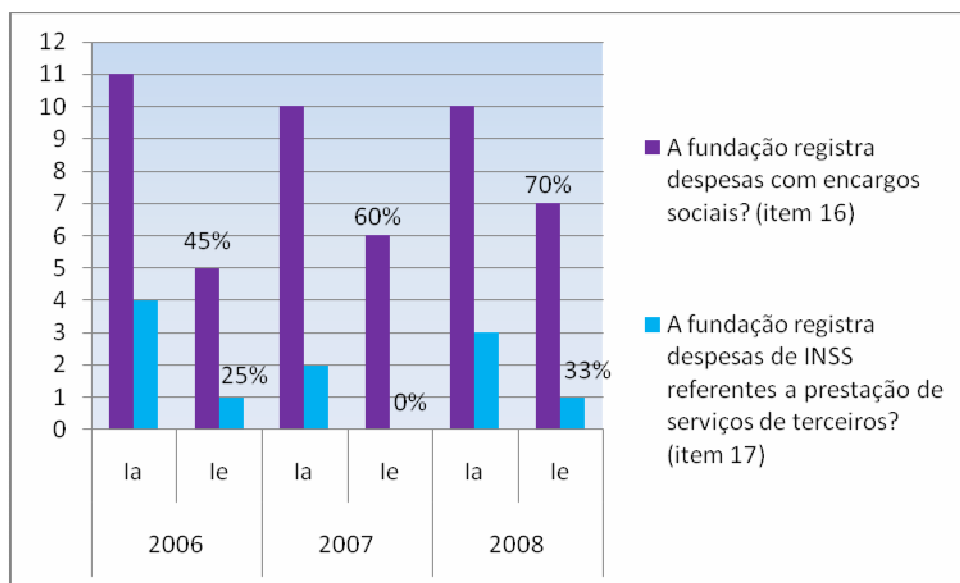


Gráfico 12– Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 16 e 17- itens analisados x itens evidenciados
Fonte: Elaborado pela autora

Conforme pode ser observado no ano de 2006, das 11 (onze) fundações analisadas apenas 5 registraram adequadamente as despesas com encargos sociais. No ano de 2007 e 2008 a análise reduziu-se a 10 (dez) fundações. A redução de uma fundação foi ocasionada pela impossibilidade de verificação do item em duas fundações, uma no ano de 2007 e outra no ano de 2008, em razão de problema técnico no arquivo magnético utilizado para coleta de dados.

Com base no exposto, verifica-se que em 2007, das (dez) 10 fundações analisadas, apenas 6 (seis) evidenciaram adequadamente as despesas com encargos sociais. Já em 2008, manteve-se o mesmo número de fundações analisadas, no entanto pode-se observar que 7 (sete) fundações registraram adequadamente as despesas em análise.

Com relação à prestação de serviços de terceiros, as fundações que não possuem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, certificado este que é um dos requisitos para a isenção de pagamento referente ao INSS – cota patronal e INSS

sobre prestação de serviços de terceiros, devem apresentar o respectivo INSS sobre prestação de serviços de terceiros.

No entanto, das fundações que não possuem o CEBAS, verificou-se que em 2006 foi realizada a prestação de serviços de terceiros em 4 (quatro) destas fundações, e em apenas uma houve a contabilização do INSS devido. Nos anos de 2007 e 2008 pode-se observar que a evidenciação deste item continuou baixa, não ultrapassando 35%.

Com relação às despesas de encargos sociais dos funcionários próprios da fundação e terceiros, verifica-se que são poucas as fundações que as apresentam adequadamente.

Apesar da baixa evidenciação destes itens, os itens que apresentaram menor percentual de evidenciação na Demonstração de Superávit ou Déficit referem-se à correta classificação e contabilização das receitas, conforme pode ser observado no Gráfico 13.

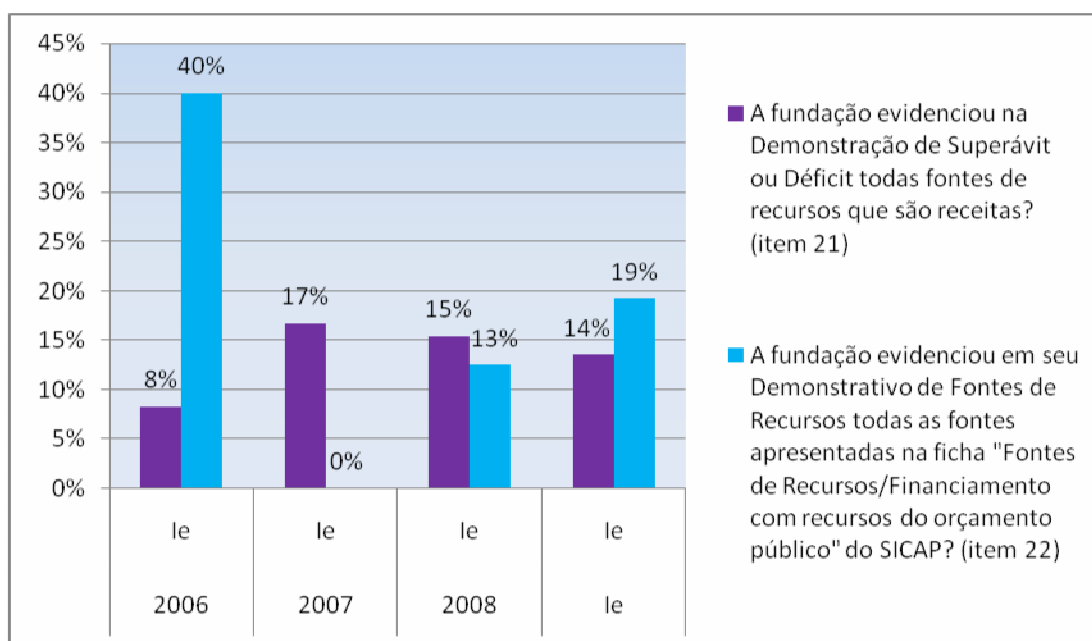


Gráfico 13– Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 21 e 22- itens analisados x itens evidenciados
Fonte: Elaborado pela autora

A partir da análise do Gráfico 13, verifica-se que em todos os anos, nenhum dos itens analisados apresentou percentual de evidenciação superior a 40% .

No ano de 2006, das 12 (doze) fundações analisadas, apenas 1 (uma) fundação evidenciou adequadamente na Demonstração de Superávit ou Déficit todas as fontes de recursos que são receitas, apresentando um percentual de evidenciação de 8%. No ano de 2007, comparativamente ao ano de 2006, houve aumento no percentual de evidenciação. Apesar do aumento de mais de 100%, apenas 2 (duas) fundações, das 12 (doze) analisadas evidenciaram o item adequadamente.

Com relação ao ano de 2008, reduziu o percentual de evidenciação, no entanto a quantidade de itens evidenciados manteve-se a mesma, porém neste ano todas as fundações puderam ser analisadas.

O motivo do percentual de evidenciação ser tão baixo pode ter ocorrido em razão de possuir no Demonstrativo da Receita conta específica para registro de convênio. No entanto, convênio não deve ser apresentado como receita, pois ao fim do convênio o valor que porventura sobrar, deve ser devolvido ao ente conveniado, caracterizando-se como recurso de terceiros. Observou-se que a maioria das fundações evidenciou tal conta como receita, e este valor entrou para composição da Demonstração do Superávit ou Déficit.

Com relação aos recursos oriundos do SUS, as fundações podem celebrar contrato ou convênio. Por não possuir para análise qualquer documentação comprobatória da origem dos recursos advindos do SUS, se contrato ou convênio, considerou-se correta a forma apresentada pela fundação, sendo que, se estivesse apresentada como contrato deveria estar registrado como receita, e se convênio deveria ser apresentado apenas no Demonstrativo de Fontes de Recursos.

Com relação ao item 22, houve grandes variações no percentual de evidenciação, visto que em 2006, 40% das fundações analisadas apresentaram seus recursos oriundos do orçamento público de maneira adequada. No ano de 2007, das 8 (oito) fundações analisadas, nenhuma detalhou adequadamente os recursos recebidos de orçamento público. No ano de 2008, das 8 (oito) fundações analisadas, apenas 1 (uma) evidenciou o valor adequadamente.

No total dos itens analisados nos três anos, apenas 14% das fundações apresentaram adequadamente o valor das receitas e 19% o detalhamento correto das fontes de recursos oriundas do orçamento público. Tais percentuais apresentaram-se baixos, uma vez que espera-se que a fundação possua transparência em relação às suas atividades e recursos recebidos de terceiros para realização de suas finalidades.

A Demonstração de Superávit ou Déficit advém das receitas e despesas ocorridas na fundação. A diferença entre as receitas e despesas resulta no valor da Demonstração em análise.

Através da Tabela 9, observa-se que, em 2006, 77% das fundações evidenciaram adequadamente o valor do superávit ou déficit do exercício. Este percentual reduziu para 54% em 2007, aumentando novamente em 2008.

Para que a demonstração em análise esteja em conformidade com as NBC os valores das receitas apresentadas, assim como as despesas, devem estar adequados. Para o valor referente às despesas estarem evidenciados adequadamente, outras contabilizações, assim

como depreciação do Ativo Imobilizado e amortização do Ativo Diferido devem estar escrituradas adequadamente.

Tal análise realiza-se a partir dos itens 18 e 19 da Tabela 9. Para melhor visualização é apresentado o Gráfico 14.

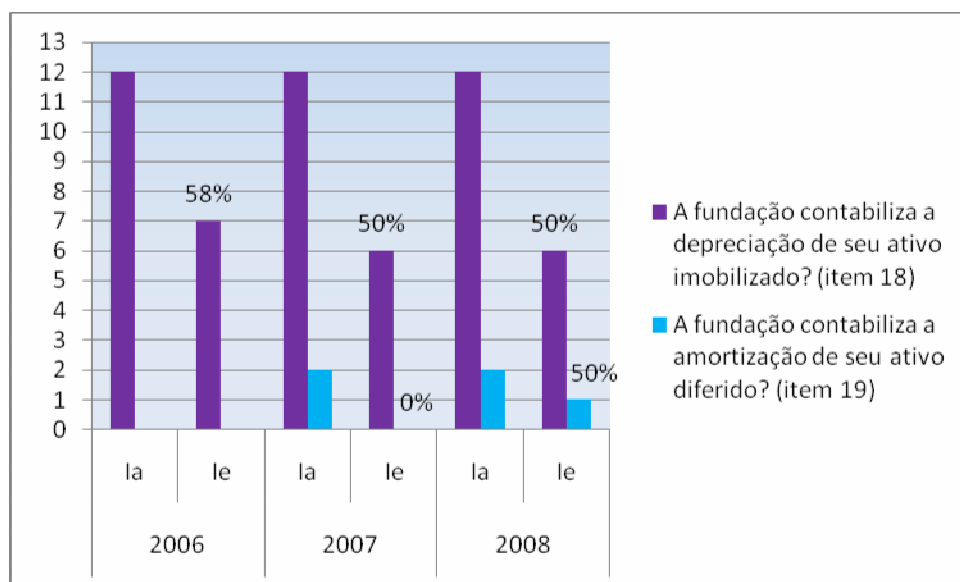


Gráfico 14– Demonstração do Superávit ou Déficit: itens 18 e 19- itens analisados x itens evidenciados
 Fonte: Elaborado pela autora

Conforme pode-se observar, em 2006 as fundações não apresentaram Ativo Diferido, motivo pelo qual não houve despesa com amortização em tal período. No entanto 12 (doze) fundações apresentaram Ativo Imobilizado, e 7 (sete) delas evidenciaram adequadamente sua contabilização.

No ano de 2007, 2 (duas) fundações apresentaram Ativo Diferido, porém nenhuma delas apresentou sua amortização, deixando de evidenciar tal item. Com relação ao Ativo Imobilizado, verifica-se que as fundações analisadas mantiveram-se em 12, no entanto houve redução de sua evidenciação comparativamente ao ano de 2006.

Com relação ao último ano em análise, 2008, 2 (duas) fundações apresentaram Ativo Diferido e uma evidenciou sua amortização adequadamente. E a depreciação do Ativo Imobilizado manteve-se a mesma de 2007, ou seja, 50% das fundações que apresentaram Ativo Imobilizado evidenciaram sua contabilização adequadamente.

Em uma análise geral da evidenciação da Demonstração do Superávit ou Déficit, verifica-se que os percentuais totais de evidenciação variaram de 14% a 90%, e não houve evidenciação total em nenhum dos itens analisados. Percebe-se que o item menos evidenciado trata-se da apresentação da receita da fundação. Tal item deveria ser, no mínimo, o mais

evidenciado, pois as receitas juntamente com as despesas são as responsáveis pela existência do demonstrativo.

4.6 NOTAS EXPLICATIVAS

Na elaboração das demonstrações contábeis, percebe-se que existem determinadas informações que devem ser apresentadas para que os usuários dos demonstrativos possam entender o ocorrido no patrimônio da fundação. Informações estas que não são obtidas através da análise visual das demonstrações, sendo necessário, algo que explique as movimentações realizadas. Para explicar tais acontecimentos utilizam-se as Notas Explicativas.

A Nota Explicativa é um complemento das demonstrações contábeis. Algumas informações podem ser referentes à composição de contas, valor de isenção usufruída, critérios de depreciação, entre outros itens.

Nas Notas Explicativas analisadas para este trabalho, verificou-se que a maioria das fundações inicia sua elaboração com apresentação resumida de sua finalidade, apresentam os títulos e certificados obtidos, e também apontam Leis e Normas Contábeis utilizadas para elaboração de suas demonstrações contábeis.

Para fins da análise, buscou-se verificar apenas os apontamentos e explicações apresentados no campo destinado às Notas Explicativas, não sendo analisada qualquer documentação impressa enviada pela fundação.

Adiante é apresentada a Tabela 10 referente aos itens analisados e evidenciados nas Notas Explicativas, assim como o percentual de itens evidenciados adequadamente. Os itens em análise correspondem aos itens 23, 24 e 25 do quadro constante no Anexo 2.

Nos itens analisados constam apenas as fundações que apresentaram tais itens em suas demonstrações contábeis. No item 23, por exemplo, deveria ser evidenciado apenas para as fundações que possuem o Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEBAS, certificado este que garante a isenção de pagamento referente ao INSS – cota patronal. No entanto apenas as fundações que possuem tal certificado, devem evidenciar em notas explicativas o valor referente à isenção, estando as demais fundações desobrigadas de tal evidenciação, pois não possuem o fato que gerou a análise. O mesmo se aplica para os itens 24 e 25, os quais podem ser observados na tabela a seguir.

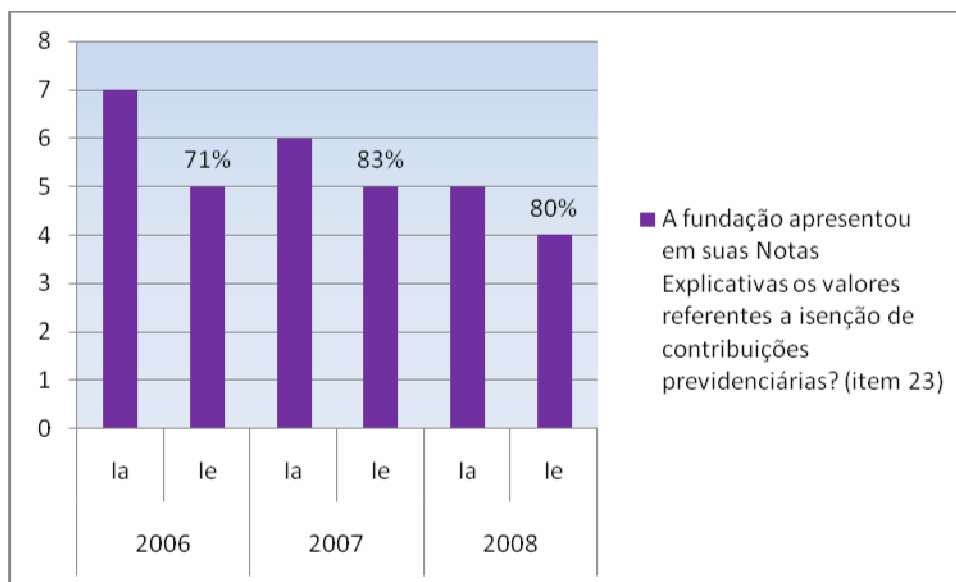
Tabela 10– Notas Explicativas

	Item Verificado	2006			2007			2008			TOTAL		
		Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie	Ia	Ie	% Ie
23	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?	7	5	71%	6	5	83%	5	4	80%	18	14	78%
24	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	5	0	0%	4	0	0%	4	0	0%	13	0	0%
25	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	6	1	17%	4	1	25%	3	1	33%	13	3	23%
	TOTAL	18	6	33%	14	6	43%	12	5	42%	44	17	39%

Fonte: base de dados de fundações do Ministério Público de Santa Catarina

A análise das Notas Explicativas foi a análise em que houve menor quantidade de itens para serem analisados. Este fato ocorreu devido à desobrigação de apresentar determinado item, ou conforme tabela 5 (p.51) apresentada anteriormente, algumas fundações não apresentaram Nota Explicativa em alguns exercícios, o que impossibilitou a análise.

Com relação ao item 23, observa-se a partir do Gráfico 15 a quantidade de fundações analisadas e a quantidade de itens evidenciados, assim como o percentual de evidenciação.

**Gráfico 15– Notas Explicativas: item 23 - itens analisados x itens evidenciados**

Fonte: elaborado pela autora

Conforme Gráfico 15, no ano de 2006, 7 (sete) fundações foram analisadas, dentre estas 5 (cinco) evidenciaram o valor da isenção usufruída em Nota Explicativa. No ano de

2007, houve redução de uma fundação analisada. No entanto, a quantidade de itens evidenciados manteve-se a mesma da apresentada no ano anterior, ou seja foram evidenciados 5 itens. Apesar da quantidade de itens evidenciados manter-se o mesmo, a redução na análise de uma fundação, resultou uma evidenciação de 83% no ano de 2007, o que corresponde a um aumento de aproximadamente 16,9 % se comparado ao percentual evidenciado em 2006.

Já no ano de 2008, pode ser observado que houve a redução de um item analisado comparativamente ao ano de 2007, e também houve redução na quantidade de itens evidenciados adequadamente, o que representou um percentual de evidenciação de 80%, o segundo percentual mais baixo dos três anos em análise.

Em uma visão geral, pode-se perceber que o ano com maior percentual de itens evidenciados, foi o ano de 2007. No qual, 83% das fundações analisadas neste período, evidenciaram adequadamente o valor referente a isenção de contribuição previdenciária.

O Gráfico 16 refere-se à evidenciação de outro item referente às Notas Explicativas.

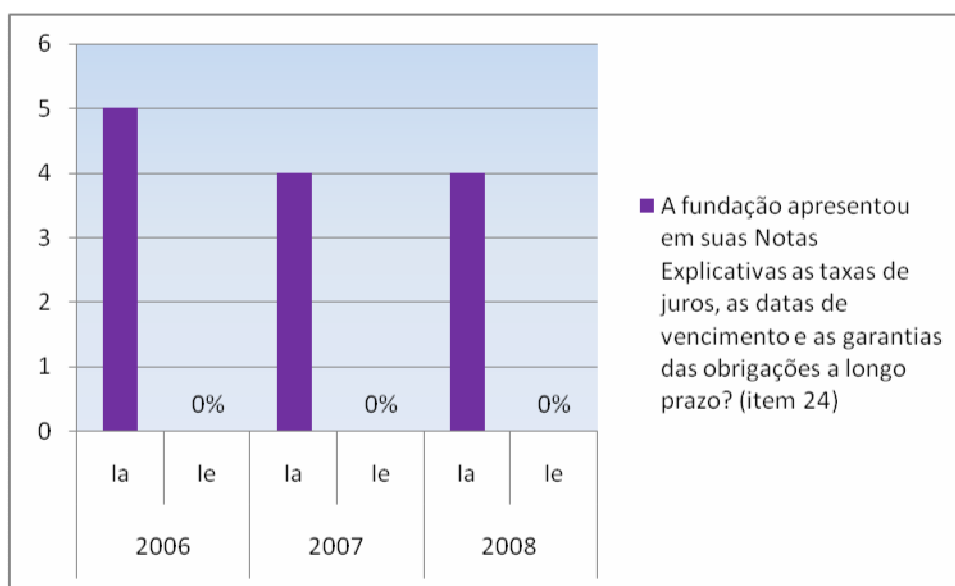


Gráfico 16– Notas Explicativa: item 24 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: elaborado pela autora

A partir do Gráfico 16, observa-se que no ano de 2006, 5 (cinco) fundações foram analisadas, uma vez que apresentaram no Balanço Patrimonial obrigações de longo prazo. No ano de 2007 e 2008, 4 (quatro) fundações apresentaram obrigações de longo prazo.

Nos três anos analisados, nenhuma fundação evidenciou em Notas Explicativa as taxas de juros, as datas e as garantias das obrigações a longo prazo, não obedecendo, desta forma, à norma contábil pertinente.

De todos os itens analisados, das Notas Explicativas, este foi o único item em que não houve qualquer evidenciação por parte das fundações.

Para compreender o valor apresentado pelas obrigações a longo prazo, seria necessário que as fundações as tivessem apresentado em Nota Explicativa, demonstrando desta forma a real função do demonstrativo, no que se refere a apresentar informações que não podem ser percebidas apenas pelas análise das demonstrações contábeis.

O último item analisado nas Notas Explicativas é o exposto no Gráfico 17.

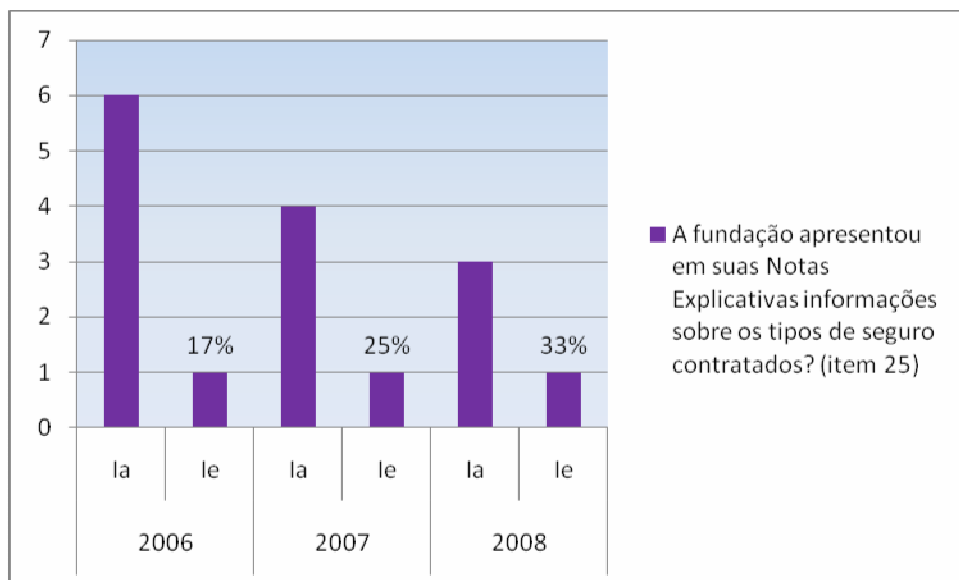


Gráfico 17– Notas Explicativas: item 25 - itens analisados x itens evidenciados

Fonte: elaborado pela autora

Conforme demonstrado no Gráfico 17, no ano de 2006, 6 fundações foram analisadas porque contrataram seguros no exercício, no entanto apenas uma fundação apresentou informação sobre o tipo de seguro contratado em Nota Explicativa. Deste modo apenas 17% das fundações analisadas, evidenciaram o item adequadamente.

No ano seguinte, em 2007, 4 (quatro) fundações contrataram seguro no exercício, e somente uma fundação evidenciou tal contrato em Notas Explicativas.

No exercício de 2008, das 3 (três) fundações que fizeram seguros, apenas uma evidenciou tal item em Notas Explicativas.

Com o exposto acima, observa-se que durante os três anos analisados, somente uma fundação apresentou em Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguros contratados. Diante do exposto se torna aparente a falta de evidenciação das fundações referente a elaboração das Notas Explicativas.

No Gráfico 18 é apresentada a porcentagem de itens evidenciados nos três anos em análise.

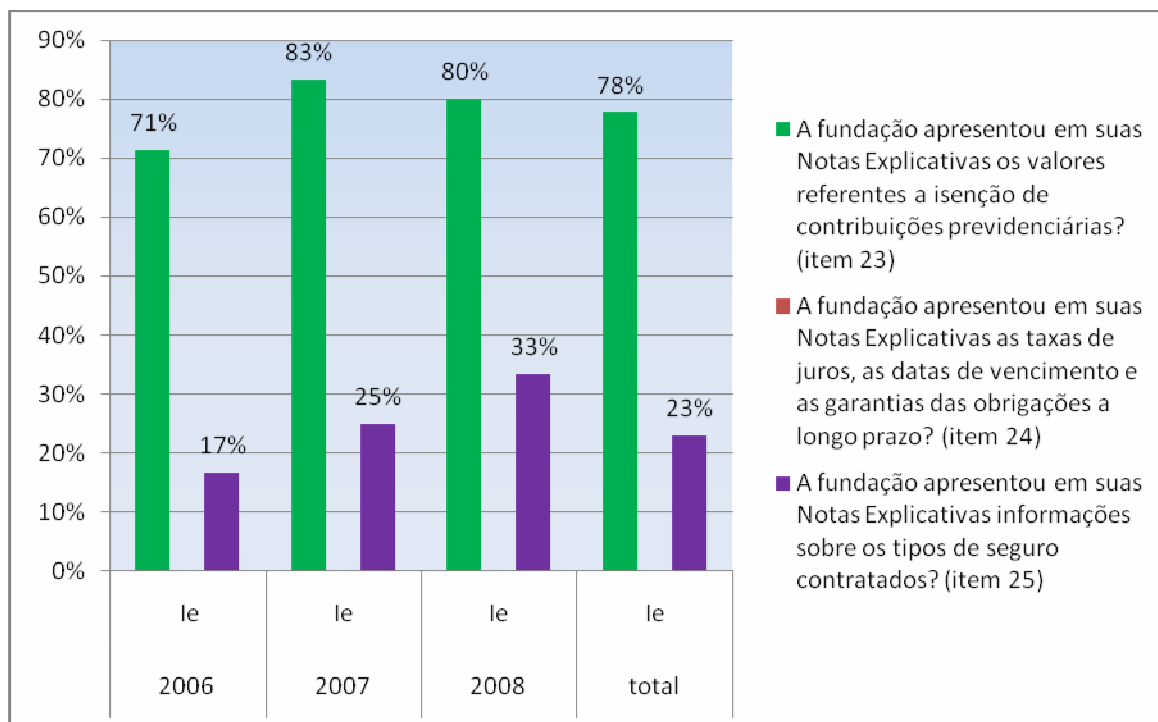


Gráfico 18 – Notas Explicativas: percentual de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme pode ser observado, o único item que apresentou evidência superior a 50% foi o item 23, com 71%, 83%, 80%, nos anos de 2006, 2007 e 2008 respectivamente. Percebe-se então que grande parte das fundações evidenciaram o valor que usufruíram da isenção de contribuições previdenciárias em Nota Explicativa. Tal isenção é de grande importância para as fundações, em vez de pagarem a contribuição previdenciária, utilizam o valor que seria desembolsado para outros fins, fins estes que devem estar voltados para atender a finalidade da fundação.

O item 24, segundo item em análise nas Notas Explicativas, não apresentou evidência, ou seja, de todas as fundações que apresentaram obrigações de longo prazo, nenhuma evidenciou as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo que possuem.

Em relação ao item 25, terceiro item em análise nas Notas Explicativas, ficou evidente a falta de detalhamento em Nota Explicativa dos tipos de seguros contratados pela fundação. A evidência de tal item não ultrapassou um percentual de 35%.

No Gráfico 19 verifica-se o total de itens analisados e evidenciados dos três anos em análise.

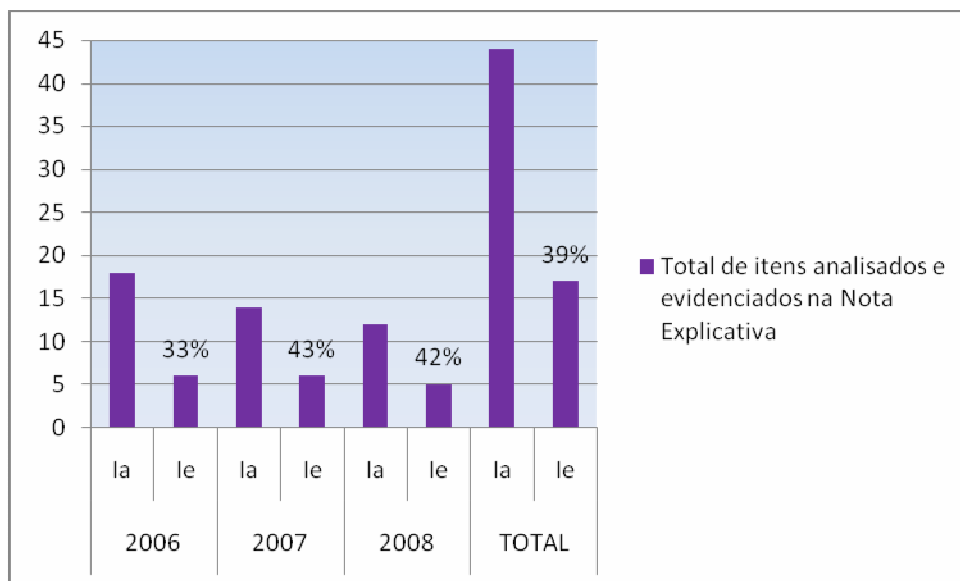


Gráfico 19 – Notas Explicativas: total de itens analisados x total de itens evidenciados

Fonte: Elaborado pela autora

Com base no Gráfico 19, observa-se que a evidenciação das Notas Explicativas, alcançou percentual baixo em todos os períodos analisados, não ultrapassando 45% de evidenciação, o que indica que a maioria das fundações analisadas não estão apresentando Nota Explicativa em conformidade com as NBC.

No ano de 2006, percebe-se que foi o ano em que mais itens puderam ser analisados. No entanto, foi o ano em que menos itens foram evidenciados.

Com relação ao ano de 2007, observa-se que dos 14 itens analisados, apenas 6 foram evidenciados adequadamente.

O ano de 2008, foi o que possuiu menor número de fundações analisadas, apenas 12 (doze) fundações, dos quais 5 (cinco) estavam evidenciados de forma adequada, representando desta forma uma evidenciação de 42%.

Devido à importância das Notas Explicativas, é necessário que sejam cuidadosamente elaboradas, para que auxiliem os usuários de suas demonstrações contábeis a compreender alguns itens apresentados nas demonstrações contábeis, assim como tomem conhecimento da composição de algum valor apresentado.

4.7 ANÁLISE GERAL DO RESULTADO

Em uma visão geral de todas as demonstrações analisadas, verifica-se que o percentual de evidenciação nos três anos analisados variou de 33% a 97%. Como pode ser observado na tabela 11.

Tabela 11 – Demonstrações contábeis analisadas

Demonstração analisada	2006			2007			2008			TOTAL		
	la	le	% le	la	le	% le	la	le	% le	la	le	% le
Balanço Patrimonial	45	33	73%	49	33	67%	45	33	73%	139	99	71%
Demonstração das Mutações do Patrimônio Social	33	32	97%	34	27	79%	38	33	87%	105	92	88%
Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos	24	18	75%	24	19	79%	26	20	77%	74	57	77%
Demonstração do Superávit ou Déficit	98	56	57%	93	49	53%	98	54	55%	289	159	55%
Notas Explicativas	18	6	33%	14	6	43%	12	5	42%	44	17	39%
TOTAL	218	145	67%	214	134	63%	219	145	66%	651	424	65%

Fonte: Elaborado pela autora

Com relação ao Balanço Patrimonial, observa-se que o percentual de evidenciação variou bastante dependendo do item analisado. No ano de 2006, do total de fundações analisadas, 73% evidenciaram os itens em análise adequadamente. Tal evidenciação reduziu em 2007, cujo percentual de evidenciação foi de 67%, aumentando novamente em 2008, para 73%. Observa-se que nos anos de 2006 à 2008 o percentual de evidenciação não ultrapassou 75%. O percentual total de evidenciação apresentado por todos os itens analisados foi de 71%, o que demonstra que 29% dos itens não foram apresentados adequadamente pelas fundações.

Na análise da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social, observa-se que todos os itens analisados apresentaram nos anos de 2006 à 2008 evidenciação superior a 70%. Em 2006 quase a totalidade das fundações apresentaram os itens analisados adequadamente, alcançando um percentual de evidenciação de 97%. Tal percentual não se manteve no ano de 2007, pois tal ano apresentou evidenciação de 79%. Em 2008, houve aumento nos itens evidenciados, comparativamente ao ano de 2007. No entanto apresentou percentual de 87%, não ultrapassando o apresentado em 2006. No total de fundações analisadas, o percentual de evidenciação foi de 88%, o que representa que grande parte dos itens analisados foram evidenciados de acordo com as NBC.

A demonstração contábil que possuiu menor número de itens de verificação a serem analisados foi a Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos. Dos dois itens analisados, verificou-se que as fundações apresentaram nos três anos em análise percentual de evidenciação igual ou superior a 75%. O ano de 2006 foi o que possuiu menor percentual de evidenciação, 75% no total. Em 2007, comparativamente ao ano de 2006, houve aumento na evidenciação, apresentando percentual de 79%. Já em 2008, houve redução do percentual, sendo apresentado 77% de itens evidenciados adequadamente. No total de evidenciação dos três anos analisados, verificou-se que 77% das fundações apresentaram os itens de forma adequada, e 23% não o fizeram adequadamente.

A Demonstração do Superávit ou Déficit possuiu maior quantidade de itens de verificação a serem analisados, apresentando um total de 10 itens. Observa-se que o percentual de evidenciação apresentado pelas fundações nos três anos, não ultrapassou 60%. Dos três anos analisados, observou-se que as fundações apresentaram em 2006 o maior percentual de evidenciação, com 57%. Em 2007, houve uma queda na evidenciação de tais itens, apresentando percentual de 53%. No ano de 2008, apesar de terem sido evidenciados mais itens que no ano de 2007, não ultrapassou a evidenciação apresentada em 2006, pois apresentou percentual de evidenciação de 55%. No total dos três anos analisados, o percentual de evidenciação atingiu 55%, o que demonstra que apenas um pouco mais da metade de fundações analisadas, evidenciaram os itens referentes a Demonstração adequadamente.

A partir da análise das Notas Explicativas, verifica-se que além de possuir menos demonstrativos preenchidos, as fundações apresentaram baixo percentual de evidenciação. Em 2006 o total apresentado foi de 33%, ou seja, de todos os itens analisados no ano, apenas 33% do total de itens foram evidenciados adequadamente. No ano de 2007, o percentual de evidenciação dos itens foi de 43%. Em 2008, houve a redução de 2,32% em comparação a 2007, apresentando evidenciação de 42%. No total dos anos analisados as fundações evidenciaram suas Notas Explicativas em um percentual de 39%, demonstrando que em geral não elaboraram adequadamente suas Notas Explicativas.

Percebe-se com esta análise, que no total nenhuma demonstração foi evidenciada adequadamente com percentual superior a 90%, demonstrando que as fundações não estão elaborando suas demonstrações adequadamente em conformidade com as NBC. Observou-se que a demonstração que foi menos evidenciada pelas fundações, foi a Nota Explicativa, a qual apresentou percentual total de evidenciação de 39%.

Para verificar a evidenciação apresentada pelas fundações por ano analisado, elaborou-se o gráfico 20.

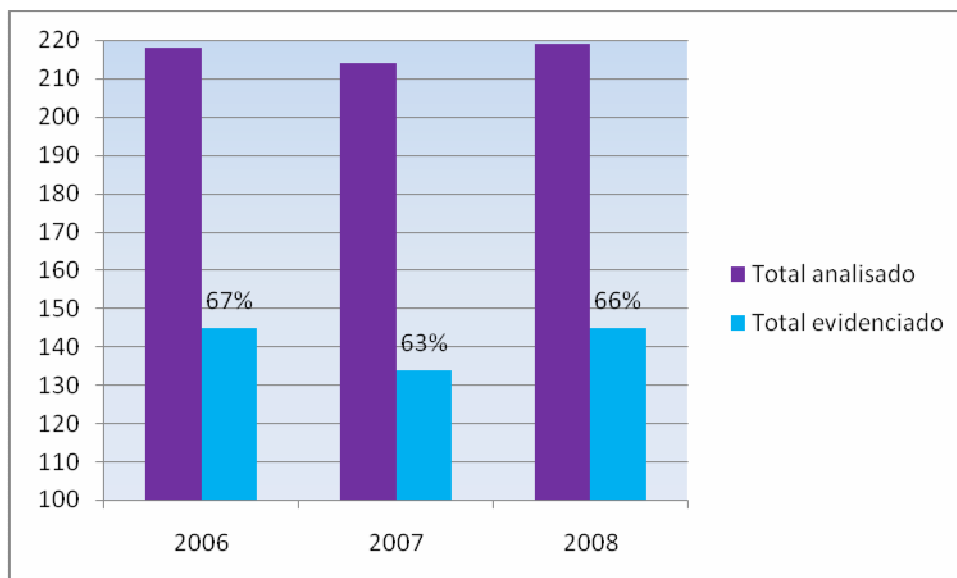


Gráfico 20 – Demonstrações contábeis analisadas

Fonte: Elaborado pela autora

A partir da análise do gráfico, percebe-se que o ano em que mais itens puderam ser analisados foi em 2008, com 219 itens, seguido de 2006, com 218 itens e 2007 com 214 itens. No geral o ano em que as fundações apresentaram maior percentual de evidenciação, foi em 2006, com 67% de seus itens evidenciados de maneira adequada. No ano de 2008 o percentual de evidenciação foi de 66%. O ano que apresentou menor percentual de evidenciação dos três anos analisados foi 2007, com 63%.

Observa-se que dos três anos analisados, o percentual de evidenciação apresentado pelas fundações não ultrapassou 70%, desta forma, mais que 30% de todos os itens analisados não foram evidenciados adequadamente pelas fundações.

Verifica-se desta forma a necessidade por parte das fundações de se adequarem as NBC na elaboração de suas demonstrações, para desta forma apresentá-las de forma transparente, fator que garante maior credibilidade com doadores, Estado e demais interessados com a causa das fundações.

5 CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

A realização deste trabalho deve-se à necessidade de verificar se as fundações privadas, especificamente as da área de saúde, estão apresentando suas demonstrações contábeis em conformidade com as NBC. Tal necessidade é importante, pois, por serem entidades sem finalidade lucrativa, devem reverter todo seu superávit para a realização das finalidades para a qual foram criadas.

Verificou-se, primeiramente, se todas as fundações privadas de saúde, conhecidas e cadastradas pelo MPSC, enviaram para análise suas prestações de contas referentes aos anos de 2006 à 2008. Constatou-se que das 31 fundações cadastradas, apenas 13 haviam enviado tais demonstrações até a data de corte do trabalho.

Das 13 fundações analisadas, verificou-se o preenchimento das demonstrações contábeis necessárias para a coleta de dados. Apenas o Balanço Patrimonial e a Demonstração de Superávit ou Déficit foram apresentados por todas as fundações nos três anos em análise. As demais demonstrações não puderam ser analisadas em sua totalidade, portanto tal fato demonstra que em nenhum ano obteve-se total evidenciação das demonstrações contábeis que deveriam ser apresentadas. As demonstrações contábeis analisadas apresentaram resultados diversos de evidenciação.

Em uma análise geral, verifica-se que o percentual de evidenciação apresentado pelas fundações nos três anos analisados, variou de 39% à 88%. A demonstração contábil menos evidenciada foi a Nota Explicativa, que apresentou percentual de 39%. Tal percentual é baixo, pois as fundações deveriam apresentar as Notas Explicativas em conformidade com as NBC, assim como informações necessárias para compreender as demais demonstrações contábeis. Uma correta evidenciação proporciona à fundação credibilidade diante de seus usuários, pessoas que se identificam com a causa, assim como entes governamentais que auxiliam as fundações com convênios, subvenções, doações, dentre outros. Devido a estes fatos e pela característica privada porém com finalidade pública, devem as fundações elaborar suas Notas Explicativas mais cautelosamente, visando sempre a transparência de seus atos.

A segunda demonstração menos evidenciada foi a Demonstração de Superávit ou Déficit, apresentando 55% de itens evidenciados em conformidade com as NBC. Alguns itens verificados podem ter como fato gerador de sua baixa evidenciação, conforme descrito em análise anterior, o fato do SICAP apresentar conta de convênio para preenchimento na Demonstração de Receita, motivo que leva a fundação ao preenchimento de tal conta.

Com relação às demais demonstrações contábeis analisadas, verificou-se que no total o Balanço Patrimonial apresentou percentual de evidenciação de 71%, Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos apresentou 77% e Demonstração das Mutações do Patrimônio Social 88%. Conforme pode-se perceber 88% dos itens analisados no Balanço Patrimonial foram apresentados de acordo com a NBC evidenciando adequadamente desta forma seus bens, direitos e obrigações.

Conforme apresentado anteriormente apenas 13 das 31 fundações de saúde enviaram suas demonstrações contábeis para análise, dos anos de 2006 à 2008. Vale ressaltar que as fundações não sofrem penalidade por encaminharem para análise suas prestações de contas após o prazo limite de envio, cujo prazo é o dia 30 de junho de cada ano. Os atrasos no envio das prestações de contas talvez pudessem ser evitados se houvesse penalidades para as fundações inadimplentes com relação aos prazos, evitando assim o acúmulo de prestações de contas de anos anteriores.

Vale ressaltar que este trabalho foi realizado baseado no estudo de Silveira (2007). Naquele estudo, houve a análise da evidenciação contábil de fundações privadas de Educação e Pesquisa, por outro lado, no presente estudo analisou-se as fundações de saúde.

Pode ser percebido, durante a realização deste trabalho, com relação ao SICAP, que as demonstrações não fazem ligações das contas, como por exemplo, ao preencher uma demonstração no SICAP Coletor, o sistema não verifica se o superávit ou déficit do exercício apresentado no Demonstrativo de Superávit ou Déficit é correspondente ao superávit ou déficit do exercício apresentado no Demonstrativo de Ativo. Se houvesse tal conferência diminuiria o tempo de análise das prestações de contas por parte dos auditores responsáveis, assim como auxiliaria as fundações no preenchimento. Diante do exposto sugere-se para futuros trabalhos, que se estude mais detalhadamente o SICAP.

Outra sugestão para futuros trabalhos seria analisar outras áreas de fundações, além das áreas já estudadas. Também sugere-se estudar a percepção dos usuários quanto a compreensibilidade das demonstrações contábeis e seu grau de transparência.

Outro estudo que pode ser realizado também, é a análise a partir de demonstrações contábeis que são publicadas pelas fundações através dos seus sites.

Pode ser verificado com este trabalho, que as fundações em sua maioria, preenchem as demonstrações contábeis exigidas pelas NBC, porém observou-se o não atendimento de algumas normas por parte das fundações analisadas. Tal estudo espera conscientizar as fundações para que possuam transparência na elaboração de suas demonstrações contábeis,

assim como informar aos acadêmicos e demais leitores sobre a importância das fundações e a correta evidência dos atos praticados através dos registros contábeis.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Osório Cavalcante. **Contabilidade para organizações do terceiro setor**. São Paulo: Atlas, 2005.

BARBOSA, Maria Nazaré Lins; OLIVEIRA, Carolina Felipe de. **Manual de ONGs: guia prático de orientação jurídica**. 3. ed. atual. Rio de Janeiro: FGV, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em 15 de maio de 2009.

_____. **Lei nº 8.080, de 19 de setembro de 1990**. Dispõe sobre as condições para a promoção, proteção e recuperação da saúde, a organização e o funcionamento dos serviços correspondentes e dá outras providências. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8080.htm>. Acesso em 15 de maio de 2009.

_____. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm > Acesso em 05 de abril de 2009.

_____. **Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007**. Altera e revoga dispositivos da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei nº 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2007/Lei/L11638.htm>. Acesso em 3 de novembro de 2009.

_____. **Decreto nº 4.327, de 8 de agosto de 2002**. Dispõe sobre a concessão do Certificado de Entidade Beneficente de Assistência Social – CEAS para instituições de saúde e altera o Decreto nº 2.536, de 6 de abril de 1988. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4327.htm>. Acesso em 15 de setembro de 2009.

_____. **Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967**. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. Disponível em: < <http://www.planalto.gov.br/ccivil/decreto-lei/Del0200.htm>>. Acesso em 17 de junho de 2009.

CABRAL, Eloisa Helena de Souza. **Terceiro setor: gestão e controle social**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CCF. **Fundação: conceito, características principais e instituição**. Data: 24/07/2007. Disponível em

<http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/portal/portal_detalhe.asp?campo=2630&secao_id=233> . Acesso em 08 de abril de 2009.

CIMADON, Aristides. **A natureza jurídica das fundações criadas pelo poder público**. Joaçaba: Unoesc, 2002.

COELHO, Simone de Castro Tavares. **Terceiro setor: um estudo comparado entre Brasil e Estados Unidos**. 3. ed. São Paulo: SENAC, 2005.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Manual de procedimentos contábeis para fundações e entidades de interesse social**. 2 ed. Reimpr. Brasília: CFC, 2008.

_____. NBC T 3 – Conceito, conteúdo, estrutura e nomenclatura das demonstrações contábeis. Aprovada pela Resolução CFC n. 686, de 14 de dezembro de 1990.

_____. NBC T 6 - Da divulgação das demonstrações contábeis. Aprovada pela Resolução CFC n. 737, de 27 de novembro de 1992.

_____. NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.19 - Entidades sem finalidade de lucros. Aprovada pela Resolução CFC n. 877, de 18 de abril de 2000.

_____. NBC T 10 - Aspectos contábeis específicos em entidades diversas. NBC T - 10.4 - Fundações. Aprovada pela Resolução CFC n. 837, de 22 de fevereiro de 1999.

CRUZ, Célia. **Ética e transparência**: duas importantes ferramentas na captação de recursos. Revista Filantropia. São Paulo, julho/agosto de 2002. Disponível em: <<http://www.idis.org.br/sobre-o-idis/sala-de-imprensa/idis-na-midia/2002/etica-e-transparencia-duas-importantes-ferramentas-na-captacao-de-recursos/?searchterm=c%C3%A9lia>>. Acesso em 27 de junho de 2009.

CRUZ, Célia Meireles; ESTRAVIZ, Marcelo. **Captação de diferentes recursos para organizações sem fins lucrativos**. 2.ed. São Paulo: Global, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Direito fundacional**. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Fundações privadas e associações. Disponível em <http://www.ibge.gov.br/servidor_arquivos_est/>. Acesso em 24 de outubro de 2009.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 3.ed. rev. ampl. São Paulo: Atlas, 1996.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MUSGRAVE, Richard Abel. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental; tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, 1976.

NUNES, Andrea. **Terceiro Setor: controle e fiscalização**. 2.ed. São Paulo: Método, 2006.

OLAK, Paulo Arnaldo; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. **Contabilidade para entidades sem fins lucrativos**. São Paulo: Atlas, 2006.

PAES, José Eduardo Sabo. **Fundações, associações e entidades de interesse social: aspectos jurídicos, administrativos, contábeis, trabalhistas e tributários**. 6.ed. rev., atual. e ampl. de acordo com o novo Código Civil Brasileiro. Brasília: Brasília Jurídica, 2006.

PASQUATTI, Norberto. O terceiro setor e os direitos sociais. In: PANTALEÃO, Leonardo (Org.). **Fundações educacionais**. São Paulo: Atlas, 2003. P. 13-50.

PEREIRA, Rogéria. **Terceiro setor: aspectos relacionados a elaboração das demonstrações contábeis das fundações privadas mantenedoras de universidades do estado de Santa Catarina**. 2006. 44 p. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2006.

PEYON, Luiz Francisco. **Gestão contábil para o terceiro setor**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.

Portal de Contabilidade. **NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE**. Disponível em < <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/index.htm>>. Acesso em: 7 de junho de 2009.

RESENDE, Tomaz de Aquino. Fundações, cidadania e ministério público. In: BARBOSA, Maria Nazaré Lins (Org.). **Terceiro Setor: Reflexões sobre o marco legal**. Rio de Janeiro: FGV, 2001. P. 43-53.

ROSA, Alexandre Moraes da et al. **Marco legal do terceiro setor: aspectos teórico e prático**. Florianópolis: Tribunal de Justiça, 2003.

SALAZAR et al. **Assistência privada à saúde**. Revista “Interesse Público”, ed. n. 27, ano 5. Porto Alegre: Notadez, setembro/outubro 2004.

SANTA CATARINA. **Constituição do Estado de Santa Catarina**. Disponível em: < <http://www.tre-sc.gov.br/site/legislacao-e-jurisprudencia/legislacao/constituicao-do-estado-de-santa-catarina/index.html>>. Acesso em 15 de maio de 2009.

SETOR DE AUDITORIA EM FUNDAÇÕES E DEMAIS ENTIDADES DO TERCEIRO SETOR. **Manual de procedimentos internos**. 2009. Disponível em: < http://www.mp.sc.gov.br/portal/site/conteudo/cao/cip/manual_procedimentos_sats_2009.doc>. Acesso em 6 de novembro de 2009.

SILVA, Cleber Demetrio Oliveira da. **Fiscalização das contas das fundações: Tribunal de Contas ou Ministério Público**. Revista “Interesse Público”, ed. n. 27, ano 5. Porto Alegre: Notadez, setembro/outubro 2004.

SILVA, Edna Lúcia da; MENEZES, Eстера Muszkat. **Metodologia da pesquisa e elaboração de dissertação**. 4.ed. rev. Atual. Florianópolis: UFSC, 2005.

SILVA, Viviane da. **Demonstrações contábeis e obrigações tributárias em uma instituição do terceiro setor**. 2009. 79 fls. Monografia (Ciências Contábeis) – Departamento de Ciências Contábeis, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2009.

SILVEIRA, Douglas da. **Evidenciação contábil de fundações privadas de educação e pesquisa**: uma análise da conformidade das demonstrações contábeis de entidades de Santa Catarina. 2007. 140 f. Dissertação (mestrado em contabilidade), Programa de Pós-Graduação em Contabilidade, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2007.

SILVEIRA, Douglas da; BORBA, José Alonso. **Demonstrações financeiras das fundações de apoio à Universidade Federal de Santa Catarina**: uma análise pré-liminar. Revista FACEF Pesquisa, v. 10, n. 2. Franca, 2º quadrimestre de 2007. Disponível em < http://www.facef.br/facefpesquisa/2007/nr2/v10_nr02_artigo01.pdf>. Acesso em 18 de maio de 2009.

SOARES, Marcos de Abreu. **Auditoria interna aplicada em uma instituição filantrópica hospitalar**. Revista “ConTexto”, v. 7, n. 11. Porto Alegre, 1º semestre de 2007. Disponível em < <http://www.ufrgs.br/necon/n11/2%20Auditoria%20Interna%20-%20Marcos%20de%20Abreu%20Soares.pdf>>. Acesso em 15 de maio de 2009.

SOUZA, Antonio Carlos de; FIALHO, Francisco Antonio Pereira; OTANI, Nilo. **TCC: métodos e técnicas**. 1.ed. Florianópolis: Visual Books, 2007.

VENOSA, Sílvio de Salvo. Pessoa Jurídica. In: PANTALEÃO, Leonardo (Org.). **Fundações educacionais**. São Paulo: Atlas, 2003. P. 51-95.

TACHIZAWA, Takeshy. **Organizações não governamentais e terceiro setor**: criação de ONGs e estratégias de atuação. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

TORRES, Leandro Vila. **O sistema de cadastro e prestação de contas (SICAP) como instrumento de accountability em fundações**: um estudo com fundações privadas da comarca de Ribeirão Preto. 2007. 222 f. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2007.

ANEXO 1: Demonstrações apresentadas pelas fundações analisadas.

Ordem	Item de Verificação	Base Normativa
1	A fundação apresentou Balanço Patrimonial?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.1
2	A fundação apresentou Demonstração de Superávit ou Déficit?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.
3	A fundação apresentou Demonstração das Mutações do Patrimônio Social?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.
4	A fundação apresentou Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos?	NBC T 10.4 - item 10.4.3.
5	A fundação apresentou Notas Explicativas?	NBC T 10.4 - item 10.4.9.1 e NBC T 10.19 - item 10.19.3.3
6	A fundação apresentou Demonstrativo de Fontes de Recursos?	Critério do MPSC (SICAP)

Listagem de verificação para identificação das demonstrações apresentadas

Fonte: adaptado de Silveira (2007, p. 75)

ANEXO 2: Chek List aplicado para verificação das demonstrações contábeis

Ordem	Item de verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
1	A fundação apresentou critérios para elaboração de Provisão para Créditos de Liquidação Duvidosa?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balanço Patrimonial
2	A fundação registra os recursos de convênios em contas próprias de ativo e passivo?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.6	Balanço Patrimonial
3	A fundação evita apresentar contas do ativo com títulos genéricos* e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	Balanço Patrimonial
4	A fundação registra o valor do superávit ou déficit do exercício em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.7	Balanço Patrimonial
5	A fundação apresenta Patrimônio Social Líquido em conta própria do Balanço Patrimonial?	NBC T 3 - item 3.2.2.12	Balanço Patrimonial
6	A fundação tem baixado a Reserva de Reavaliação regularmente?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Balanço Patrimonial
7	A fundação evita apresentar contas do passivo com títulos genéricos* e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	Balanço Patrimonial
8	A fundação apresentou “Saldo no Início do Exercício” da Demonstração das Mutações do Patrimônio Social que confira com o “Saldo do Final do Exercício” apresentado no ano anterior?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, a)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
9	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, H)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
10	A fundação apresentou na Demonstração das Mutações do Patrimônio Social o saldo no final do período?	NBC T 3 - item 3.5.2.1, I)	Demonstração das Mutações do Patrimônio Social
11	A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos o resultado líquido do período?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, a)	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
12	A fundação apresentou na Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos a variação do capital circulante líquido, resultante da diferença entre os totais das origens e das aplicações dos recursos?	NBC T 3 - item 3.6.2.1, c)	Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos
13	A fundação utiliza Regime de Competência em sua Contabilidade?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
14	A fundação apresentou valor como superávit ou déficit que seja equivalente à diferença entre as receitas e despesas apresentadas nos demonstrativos?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit

Ordem	Item de verificação	Base Normativa	Demonstração Contábil
15	A fundação evita apresentar contas de receitas com títulos genéricos* e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	Demonstração de Superávit ou Déficit
16	A fundação registra despesas com encargos sociais?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
17	A fundação registra despesas de INSS referentes a prestação de serviços de terceiros?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
18	A fundação contabiliza a depreciação de seu ativo imobilizado?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
19	A fundação contabiliza a amortização de seu ativo diferido?	NBC T 10.19 - item 10.19.2.1	Demonstração de Superávit ou Déficit
20	A fundação evita apresentar contas de despesas com títulos genéricos* e valor superior a um décimo do valor do respectivo grupo de contas?	NBC T 3 - item 3.2.2.9	Demonstração de Superávit ou Déficit
21	A fundação evidenciou na Demonstração de Superávit ou Déficit todas fontes de recursos que são receitas?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
22	A fundação evidenciou em seu Demonstrativo de Fontes de Recursos todas as fontes apresentadas na ficha "Fontes de Recursos/Financiamento com recursos do orçamento público" do SICAP?	Critério do MPSC	Demonstração de Superávit ou Déficit
23	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas os valores referentes a isenção de contribuições previdenciárias?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, c)	Notas Explicativas
24	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas as taxas de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, h)	Notas Explicativas
25	A fundação apresentou em suas Notas Explicativas informações sobre os tipos de seguro contratados?	NBC T 10.19 - item 10.19.3.3, i)	Notas Explicativas

Listagem de verificação para análise de adequação das informações apresentadas

Fonte: Adaptado de Silveira (2007, p. 75 à 77).

*São considerados “títulos genéricos” as contas que se iniciam com “outros”, como por exemplo: “Outros ativos circulantes”, “Outro passivos circulantes”, “Outras receitas operacionais”, “Outras despesas com serviços contratados”, dentro outros.

APÊNDICE A: OFÍCIO ENCAMINHADO AO CENTRO DE APOIO OPERACIONAL DA CIDADANIA E DAS FUNDAÇÕES SOLICITANDO DISPONIBILIZAÇÃO DOS DADOS DAS FUNDAÇÕES.

Florianópolis, 03 de abril de 2009.

Excelentíssima Procuradora de Justiça,

R. HOJE
COMO REQUER, RESALVADA
A IDENTIFICAÇÃO DAS ENTIDADES
EM 03.04.09

VERA LÚCIA FERREIRA COPETTI

Coordenadora Geral do Centro de Apoio

Tendo em vista a pesquisa a ser realizada para o trabalho de conclusão de curso de graduação em Contabilidade, pela Universidade Federal de Santa Catarina, solicito disponibilização da base de dados do Sistema de Cadastro de Prestações de Contas (SICAP) referente aos exercícios de 2005 a 2008.

Atenciosamente,

Leticia Meurer Krüger

LETÍCIA MEURER KRÜGER
Estudante de Ciências Contábeis
Universidade Federal de Santa Catarina

Excelentíssima

Dra. **VERA LÚCIA FERREIRA COPETTI**

Coordenadora Geral do Centro de Apoio Operacional da Cidadania e das Fundações
Nesta